

**VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ - TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA**

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

**Vybrané aspekty účetní závěrky sestavené podle českých pravidel,
mezinárodních účetních standardů a jiných předpisů**

**Selected Aspects of Financial Statements Prepared in Accordance
with Czech Rules, International Accounting Standards and Other
Regulations**

Student: Bc. Dana Varechová

Vedoucí diplomové práce: Ing. Jana Hakalová, Ph.D.

Ostrava 2012

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Dana Varechová**

Studijní program: N6208 Ekonomika a management

Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně

Specializace: 00 Účetnictví a daně

Téma: Vybrané aspekty účetní závěrky sestavené podle českých pravidel,
mezinárodních účetních standardů a jiných předpisů
Selected Aspects of Financial Statements Prepared in Accordance with
Czech Rules, International Accounting Standards and Other Regulations

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Účetní závěrka podle českých pravidel, IAS/IFRS a jiných předpisů
 3. Aplikace IAS/IFRS v České republice
 4. Praktická aplikace ve společnosti David Brothers Ltd., organizační složka
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

- BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS - Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. Praha: Wolters Kluwer ČR, Praha. 2008. 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9.
- JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2011*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2011. 432 s. ISBN 978-80-247-3427-9.
- ŠRÁMKOVÁ, Alice a Martina JANOUŠKOVÁ. *IAS/IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 1. vyd. Praha: Svaz účetních, 2009. 456 s. ISBN 978-80-86716-44-2.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Jana Hakalová, Ph.D.**

Datum zadání: 25.11.2011

Datum odevzdání: 27.04.2012



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry

prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Miestoprísasžné prehlásenie

Miestoprísasžné prehlasujem, že som celú prácu vrátane príloh vypracovala samostatne.
Prílohy č. 1 – 6, dané mi k dispozícii, som samostatne doplnila.

V Ostrave 27. apríla 2012

Varechová Dana

Bc. Dana Varechová

Obsah

1	Úvod.....	5
2	Charakteristika účtovnej závierky podľa IAS/IFRS a českých pravidiel.....	7
2.1	Účtovná závierka podľa IAS/IFRS.....	7
2.1.1	Štruktúra účtovnej závierky	8
2.1.2	Užívatelia účtovnej závierky	8
2.1.3	Predpoklady účtovnej závierky	9
2.1.4	Kvalitatívne charakteristiky účtovnej závierky	11
2.1.5	Náležitosti a obsah účtovnej závierky	13
2.1.6	Oceňovanie prvkov účtovnej závierky	13
2.2	Účtovná závierka podľa českých účtovných predpisov	14
2.2.1	Druhy účtovných závierok	15
2.2.2	Kvalitatívne charakteristiky účtovnej závierky.....	16
2.2.3	Spôsoby oceňovania	17
2.3	Rozsah účtovnej závierky	18
2.4	Audit účtovnej závierky.....	19
2.5	Výročná správa	21
2.6	Schvaľovanie a zverejňovanie účtovnej závierky	22
2.7	Účtovná závierka podľa iných predpisov	23
2.7.1	UK GAAP	24
2.7.2	FRSSE	25
3	Aplikácia Medzinárodných účtovných štandardov v Českej republike	27
3.1	Vzťah Medzinárodných účtovných štandardov a českých právnych predpisov	27
3.2	Porovnanie vykazovania podľa IFRS a českej legislatívy	28
3.3	Výkazy v účtovnej závierke	29
3.3.1	Výkazy podľa IAS/IFRS	30

3.4	Spoločnosť David Brothers Ltd.....	42
3.5	Vedenie účtovníctva	43
3.5.1	Interná smernica	44
3.5.2	Prevodný mostík.....	45
3.5.3	Základné transakcie v spoločnosti.....	46
4	Praktická aplikácia v spoločnosti David Brothers Ltd., organizačná zložka	48
4.1	IAS/IFRS využívané v spoločnosti.....	48
4.2	Nakladanie s menami a kurzové rozdiely	50
4.3	Účtovanie organizačných jednotiek.....	51
4.4	Uzavierkové operácie	52
4.5	Účtovná závierka	57
4.5.1	Britská účtovná závierka	57
4.5.2	Česká účtovná závierka	62
4.6	Zhodnotenie účtovnej závierky	62
5	Záver.....	64
	Zoznam použitej literatúry	65
	Zoznam skratiek	67
	Zoznam tabuliek	
	Prehlásenie o využití výsledkov diplomovej práce	
	Zoznam príloh	
	Prílohy	

1 Úvod

Zostavovanie účtovných výkazov, ktorých súhrnom je účtovná závierka sa posudzuje ako vrchol všetkých účtovných prác, vykonávaných počas celého účtovného obdobia. Účtovné výkazy sú základom účtovnej závierky, poskytujú informácie o finančnej pozícii a výkonnosti daného podniku. Účtovná závierka je dôležitá pre externých aj interných užívateľov.

Cieľom diplomovej práce bolo aplikovať vybrané aspekty účtovnej závierky zostavenej podľa českých pravidiel, medzinárodných účtovných štandardov a iných predpisov v spoločnosti David Brothers Ltd., organizačná zložka, ktorá má sídlo v Prahe a pobočku v Ostrave. Práca poukazuje aj na špecifiká spoločnosti, ktoré ako česká organizačná zložka spoločnosti sídliacej v Spojenom kráľovstve Veľkej Británie a Severného Írska určite má. Diplomová práca je rozdelená na teoretickú a praktickú časť.

Úvod práce je zameraný na účtovnú závierku podľa českých pravidiel, IAS/IFRS a iných predpisov, pričom je samostatne popísaná každá z možností zostavenia závierky podľa jednotlivých účtovných pravidiel. Obsahom kapitoly je štruktúra výkazov, ktorá sa líši v závislosti na použitej účtovnej úprave, následne je venovaná aj osobitným predpokladom a kvalitatívnym charakteristikám. Dôležitým prvkom je aj rozsah účtovnej závierky. Koniec kapitoly poukazuje na samostatné úkony týkajúce sa auditu, výročnej správy, schvaľovania a zverejňovania účtovnej závierky. Zároveň je venovaný aj problémom týkajúcich sa neplnenia povinností ukladania účtovnej závierky, výročnej správy a ďalších listín do zbierky listín obchodného registra.

Druhá časť diplomovej práce opisuje aplikáciu medzinárodných účtovných štandardov v Českej republike. V prvej polovici sú porovnávané podmienky zostavovania výkazov medzi IAS/IFRS a českou legislatívou. Zároveň je popísaná nutnosť rozlišovať zverejňovanie povinných a nepovinných výkazov, ďalej sú charakterizované jednotlivé výkazy podľa IAS/IFRS a analyzované odlišnosti s českou úpravou. Druhá polovica je zameraná na spoločnosť David Brothers Ltd., organizačná zložka, kde je popísaný vznik spoločnosti, predmet činnosti, ďalej sú vymedzené základné prvky vedenia účtovníctva a charakteristika internej smernice spoločnosti. Súčasne je problematika orientovaná aj na špecifickosť prevodného mostíka a interpretáciu základných zložiek transakcií.

Posledná časť je venovaná praktickej aplikácii v spoločnosti David Brothers Ltd., organizačná zložka, ktorá spočíva v spracovaní účtovnej závierky za účtovné obdobie 1. 11. 2010 až 31. 10. 2011, t. j. za hospodársky rok. Finančné údaje prezentované v tejto práci sú hypotetickým príkladom, nejde o skutočné finančné výkazy.

Pri spracovaní mojej diplomovej práce som použila metódu popisu, analýzy, syntézy a porovnania.

2 Charakteristika účtovnej závierky podľa IAS/IFRS a českých pravidiel

Účtovná závierka je zostavovanie účtovných výkazov, zahŕňa účtovné práce ako uzatváranie jednotlivých účtov za dané účtovné obdobie. Deň, ku ktorému sa uzatvárajú účtovné knihy nazývame súvahový deň. Riadna účtovná závierka sa zostavuje k poslednému dňu účtovného obdobia. Účtovným obdobím sa rozumie kalendárny alebo hospodársky rok.

2.1 Účtovná závierka podľa IAS/IFRS

Vyjadruje finančnú pozíciu a finančnú výkonnosť daného podniku prostredníctvom podávania informácií o podnikových aktívach, záväzkoch, vlastnom kapitále, nákladoch a výnosoch i peňažných tokoch.

Účtovnú závierku upravuje Koncepčný rámec a štandardy. Česká republika je členom Európskej únie, a preto účtovné smernice Európskej únie číslo 4. smernica Rady o ročných účtovných závierkach spoločností a 7. smernica Rady EÚ o konsolidovaných účtovných závierkach predstavujú úpravu, ktorá je začlenená do českého právneho poriadku. Koncepčný rámec je súhrn obecných platných princípov, z ktorých vyplývajú medzinárodné účtovné štandardy a vymedzuje hlavne:

- užívateľov účtovnej závierky,
- cieľ účtovnej závierky,
- kvalitatívne charakteristiky účtovnej závierky,
- základné predpoklady účtovnej závierky,
- obsah a spôsob rozpoznanie základných prvkov, ktoré tvoria jej obsah.

Súlady s účtovnými princípmi podľa IFRS určuje, že podniky musia uverejniť skutočnosť, že zostavená účtovná závierka je vyhotovená v súlade s IFRS. Účtovná závierka nesmie uplatniť súlad s IFRS, ak nie je v zhode so všetkými podstatnými štandardami a interpretáciami. K štandardom venujúcim sa účtovnej závierke sa môžu zaradiť také, ktoré sa najviac venujú problematike vykazovania a účtovnej závierke, pričom medzi relevantné štandardy sa k tejto oblasti začleňujú:

- **IAS 1 Zostavovanie a zverejňovanie účtovnej závierky**

Cieľom štandardu je zaistiť porovnateľnosť účtovných závierok so závierkami rovnakej účtovnej jednotky za minulé obdobie a s účtovnými závierkami iných ÚJ.

- **IAS 7 Výkazy peňažných tokov**

Cieľom a poslaním štandardu je stanoviť pravidlá pre zostavovanie výkazu cash flow. Výkaz CF umožňuje analýzu vývoja peňažných tokov a peňažných ekvivalentov v priebehu účtovného obdobia, a zároveň schopnosť udržiavať ich v rovnováhe s ich potrebou.

- **IAS 27 Konsolidovaná a individuálna účtovná závierka**

Štandard sa využíva pri zostavovaní a prezentácii konsolidovanej účtovnej závierky za skupinu subjektov pod kontrolou rodičov. Konsolidovaná účtovná závierka musí obsahovať všetky dcérske spoločnosti materskej spoločnosti.

- **IAS 34 Predbežné účtovné výkazníctvo**

Základným poslaním predbežnej závierky je informovať o zmenách, ktoré nastali a sú podstatné pre pochopenie vývoja finančnej situácie účtovnej jednotky.

2.1.1 Štruktúra účtovnej závierky

Podľa IAS 1 Zostavovanie a zverejňovanie účtovnej závierky sa úplná účtovná závierka sa skladá z týchto častí:

- súvaha (výkaz o finančnej pozícii),
- výsledovka (výkaz o úplnom výsledku),
- výkaz o zmenách vlastného kapitálu,
- výkaz o peňažných tokoch,
- zhrnutie významných účtovných pravidiel a vysvetľujúce komentáre (príloha).

Niektoré podniky vykazujú aj dodatočné informácie týkajúce sa napr. faktorov, ktoré určujú finančnú výkonnosť, zdroje financovania, stupeň zadlženosti, atď. Viaceré účtovné jednotky predkladajú okrem účtovnej závierky aj správy a výkazy, ktoré sa týkajú životného prostredia a výkazy o pridanej hodnote. Ide hlavne o tie odvetvia, kde sú podstatné činitele ochrany životného prostredia. Miera rozsahu platnosti IFRS sa na tieto výkazy a správy prezentované mimo účtovnú závierku nevzťahuje.

2.1.2 Užívatelia účtovnej závierky

Medzi východiskových užívateľov využívajúcich účtovnú závierku sa radia skupiny investorov, zamestnancov, dodávateľov, zákazníkov, bánk a finančných inštitúcií, verejnosti, akcionárov, v neposlednom rade štát a pod.

Každá zo skupín si kladie špecifické požiadavky na informácie zobrazované v účtovnej závierke. Investori potrebujú informácie, ktoré im budú nápomocné v rozhodovaní, či predávať alebo nakupovať cenné papiere. Akcionárov zaujíma situácia podniku, ktorá sa týka vyplácania dividend. Zamestnanci sa zaujímajú o ziskovosť a stabilitu ich zamestnávateľov, hlavne o schopnosť vyplatiť ich mzdové a platové požiadavky. Banky a finančné inštitúcie, ktoré poskytujú finančný kapitál upriamujú pozornosť hlavne na informácie týkajúce sa splátok ich pôžičiek. Dodávatelia zisťujú, či budú ich pohľadávky včas a náležite uspokojené. Zákazníci potrebujú informácie o dlhodobej činnosti účtovnej jednotky, hlavne tí, ktorí sú podmienení jeho činnosťou. Štát má záujem hlavne na daňovej politike a štatistických výpočtoch. Verejnosť upútava hlavne kvôli rozvoju miestnej ekonomiky, teda vývoj a trendy podnikov, ktoré prispievajú k rozvoju.

Prístup užívateľov k významným napomenutiam alebo chybným uvedeniam položiek upravuje odsek 12, IAS 1 Zostavovanie a zverejňovanie účtovnej závierky. Hodnotenia, že napomenutia alebo chybné uvedenia v účtovnej závierke mohli ovplyvniť ekonomické rozhodnutia užívateľov a či sú teda významné, vyžaduje zváženie charakteristík daných užívateľov. Koncepčný rámec pre zostavovanie a predkladanie závierky v odseku 25 stanovuje pre užívateľov, u ktorých sa predpokladá, že majú primerané znalosti o podnikateľských a ekonomických aktivitách, účtovníctve a potrebnú vôľu študovať informácie s náležitou usilovnosťou, preto musí toto hodnotenie zohľadniť, akú mieru ovplyvnenia pri prijímaní ekonomických rozhodnutí ide oprávnene očakávať pri užívateľoch s týmito atribútmi.

2.1.3 Predpoklady účtovnej závierky

Pri zostavovaní účtovnej závierky je potreba dodržať radu účtovných zásad. K všeobecným vlastnostiam účtovnej závierky sa začleňujú:

- verné zobrazenie,
- trvanie činnosti podniku,
- aktuálny princíp,
- zásada kontinuity vykazovania a porovnateľnosti účtovných závierok,
- periodicita vykazovania,
- významnosť,
- kompenzácia.

Verné zobrazenie

Účtovná závierka by mala poctivo zobrazovať finančnú pozíciu, výkonnosť a peňažné toky danej účtovnej jednotky. Ide hlavne o presné zobrazovanie účinkov transakcií a ďalších skutočností. Iba v ojedinelých prípadoch môže vedenie podniku dôjsť k záveru, že by aplikácia nejakého ustanovenia IFRS mohla byť skresľujúca a poskytovať zavádzajúce finančné informácie, teda v rozpore s cieľom IFRS vyhláseným v Koncepčnom rámci. V tomto prípade je možné odkloniť sa od aplikácie a uviesť v komentári k účtovným výkazom, prečo nebola táto požiadavka IFRS aplikovaná a aké riešenie bolo prijaté, čiže vyžadujú doložiť dôvod a finančný dopad odchýlenia sa od štandardu.

Trvanie činnosti podniku

Jedná sa o predpoklad trvania podniku v budúcnosti, znamená to, že podnik nepredpokladá ukončiť svoju činnosť, taktiež nie je nútený ho likvidovať ani nijak nezmenšovať mieru svojej podnikateľskej činnosti. Účtovná jednotka musí posúdiť pri spracovaní účtovnej závierky, či je tento predpoklad splnený. Pokiaľ by existovala pochybnosť o ďalšom trvaní podniku, je potrebné tento fakt zverejniť. Ak táto podmienka nie je splnená, musí byť účtovná závierka zostavená v zhode s touto skutočnosťou a podnik musí uviesť dôvody, ktoré budú viesť k ukončeniu činnosti. Predvídateľná budúcnosť je aspoň 1 rok od dátumu účtovnej závierky.

Akruálny princíp

Tzv. nezávislosť účtovných období vyvoláva potrebu časového rozlíšenia výdajov a príjmov, a taktiež tvorby dohadných položiek a rezerv.

Tento princíp neplatí pri príprave výkazu peňažných tokov:

- aktíva, záväzky, vlastný kapitál, náklady a výnosy sú vykazované, keď nastanú, nie v okamihu príjmu alebo výdaja peňazí a ich ekvivalentov. Zaúčtované a zverejňované v účtovnej závierke sú v období, s ktorým súvisia.
- náklady sú vykazované na základe priamej väzby medzi obetovanými nákladmi a vecne týkajúcimi výnosmi.

Zásada kontinuity vykazovania a porovnateľnosti účtovných závierok

Položky v účtovných závierkach by mali byť vykazované rovnakým spôsob ako v bežnom, tak aj v porovnateľnom období. Existujú výnimky, ktoré sa týkajú zmeny spôsobu špecifikácie zverejňovaných informácií alebo zmeny výkladu štandardu a interpretácie.

Periodicita vykazovania

Účtovným obdobím je spravidla jeden rok, a to buď kalendárny alebo hospodársky. Účtovné výkazy sa zostavujú pravidelne najmenej raz za rok. Ak nastanú skutočnosti, pre ktoré sa účtovná závierka predkladá za obdobie dlhšie alebo kratšie ako jeden rok, musí účtovná jednotka zverejniť dôvod prečo takto konala.

Významnosť

Medzi významnú informáciu sa radí taká informácia, kedy by jej nezverejnenie mohlo ovplyvniť ekonomické rozhodnutia užívateľov prijímané na základe účtovnej závierky.

Rozdeľovanie položiek v účtovnej závierke:

- významné, ktoré sa uverejňujú v účtovnej závierke samostatne,
- nevýznamné, ktoré sa zlučujú v účtovnej závierke so zložkami podobného charakteru alebo funkcie.

Významnosť vychádza aj z veľkosti, povahy položky a konkrétnych okolností, za ktorých položka nebola vykázaná. Ak rozhodujeme o významnosti určitej položky, je potrebné vziať do úvahy obe tieto kritériá.

Kompenzácia

Aktíva, záväzky, výnosy a náklady sa nesmú nahrádzať, ak to nevyžaduje alebo nepovoľuje niektorý štandard alebo interpretácia. Dôvodom pre zákaz kompenzácie je skutočnosť, že každá náhrada, s výnimkou prípadov, kedy konkrétna náhrada vychádza z podstaty transakcie alebo udalosti, znižuje možnosti a obmedzuje schopnosť užívateľov pochopiť transakcie a zhodnotiť budúce peňažné toky podniku.

2.1.4 Kvalitatívne charakteristiky účtovnej závierky

Účtovné informácie by mali mať určité vlastnosti aby boli užitočné. Medzi štyri základné kvalitatívne charakteristiky účtovnej závierky podľa Koncepčného rámca patria zrozumiteľnosť, relevancia, spoľahlivosť a porovnateľnosť, ktoré majú zásadný význam pre užívateľov účtovnej závierky.

Zrozumiteľnosť

Dôležitá je hlavne jednoduchá zrozumiteľnosť pre užívateľov a potreba dostatočnej informovanosti užívateľov v oblasti podnikateľských a ekonomických aktivít i účtovníctva.

Účtovné informácie by mali byť predložené jasne a v logickej zostave.

Relevancia

Ak je možné povedať, že užitočné informácie sú pre užívateľov relevantné, znamená to, že ovplyvňujú ekonomické rozhodnutia a dávajú možnosť hodnotiť minulé, súčasné alebo budúce udalosti, ak potvrdzujú či opravujú ich minulé hodnotenia.

Spôľahlivosť

Dvořáková (2009) tvrdí, že poskytnuté informácie sú spoľahlivé, keď neobsahujú závažnú chybu či skreslenie a predstavujú verne to, čo majú vyjadrovať. Podstatné znaky spoľahlivosti sú prednosť obsahu pred formou, nestrannosť, opatrnosť a úplnosť.

- *prednosť obsahu pred formou* - znamená, že podnik musí pri vykázaní transakcií a účtovnom zachytávaní brať do úvahy aj ekonomický obsah, nie iba právnu formu účtovnej jednotky.
- *nestrannosť* – znamená, že informácie nemôžu byť skreslené. Účtovná závierka nie je nestranná, a to, ak výberom alebo privádzaním informácií ovplyvňuje rozhodovanie alebo úsudok užívateľa spôsobom, aby bolo dosiahnuté dopredu stanoveného výsledku alebo záveru.
- *zásada opatrnosti* – opatrnosť je taký prístup k odhadom, ktoré sa vykonávajú v neistých podmienkach. Aktíva alebo výnosy nie sú nadhodnotené a záväzky alebo náklady nie sú podhodnotené. Znamená to, že nesmie dochádzať k vytváraniu tichých rezerv, úmyselnému podhodnocovaniu aktív a výnosov alebo nadhodnocovaniu záväzkov a nákladov.
- *zásada úplnosti* – nedodržanie informácií by mohlo viesť k tomu, že informácie budú klamlivé alebo nespoľahlivé.

Porovnateľnosť

Zásadným významom pre užívateľov účtovných informácií aj v časovej rade medzi účtovnými jednotkami je možnosť porovnania. Z tejto časovej rady môže byť urobená analýza trendov budúceho vývoja. Taktiež z porovnania medzi podobnými účtovnými jednotkami je možné zhodnotiť relatívnu pozíciu na trhu.

2.1.5 Náležitosti a obsah účtovnej závierky

Účtovná závierka by mala byť jednoducho identifikovateľná a odlišiteľná od ostatných informácií publikovaných v rovnakom dokumente ako napríklad vo výročnej správe. IFRS sa vzťahuje iba na účtovnú závierku, nie na iné informácie tzn., že užívatelia musia byť schopní rozoznať informácie, ktoré sú zhotovené podľa IFRS od informácií, ktoré nie sú predmetom týchto požiadaviek.

Povinnými náležitosťami sú určité údaje, ktoré musí účtovná závierka obsahovať. „*Jednotlivé komponenty účtovnej závierky musia byť jasne identifikované.*“¹ Ďalej musia byť aj výrazne označené nasledujúce informácie, ktoré sa uvádzajú v účtovnej závierke:

- názov jednotlivej časti účtovnej závierky napr. súvaha;
- názov podniku, ktorý predkladá účtovnú závierku;
- či ide o individuálnu alebo konsolidovanú účtovnú závierku;
- dátum alebo obdobie, za ktoré bola účtovná závierka zhotovená;
- mena, v ktorej je účtovná závierka pripravená v súlade s IAS 21 Dopad zmien v smených kurzoch;
- jednotky, v ktorých sú zverejňované položky (napr. tisíce, milióny, a i.) tzv. úroveň presnosti.

2.1.6 Oceňovanie prvkov účtovnej závierky

Oceňovanie je proces priradovania peňažnej čiastky, v ktorej je jednotlivá zložka vykazovaná a akceptovaná. Otázkou oceňovania zložiek účtovnej závierky sa zaoberá Koncepčný rámec, podľa ktorého sa prvky účtovnej závierky oceňujú pomocou viacerých oceňovacích metód, medzi ktoré patrí historická cena, bežná (reprodukčná) cena, realizačná (predajná) cena, súčasná hodnota (present value) a reálna hodnota (fair value).

a) Historická cena

Princíp historickej ceny je hlavným účtovným zvykom. IFRS pripúšťajú precenenie napríklad pri dlhodobom majetku. Aktíva sa vykazujú v čiastkach peňazí alebo peňažných ekvivalentov, poprípade vo fair value majetku použitého v dobe obstarania. Záväzky sa vykazujú v čiastkach „prínosu“, ktoré boli získané pri výmene, a to buď za záväzok alebo v čiastkach peňazí alebo peňažných ekvivalentov.

¹ IAS 1 Sestavování a zveřejňování účetní závěrky, odst. 46

b) Bežná (reprodukčná) cena

Aktíva sa vykazujú v čiastkach peňazí alebo peňažných ekvivalentov, ktoré by bolo potrebné zaplatiť, ak by bolo rovnaké aktívum obstarávané v súčasnosti. Záväzky sa vykazujú v nediskontovanej čiastke peňazí alebo peňažných ekvivalentov, ktoré sú potrebné na jeho vyrovnanie v súčasnosti.

c) Realizačná (predajná) cena

Aktíva sa vykazujú v čiastke peňazí alebo peňažných ekvivalentov, ktoré by boli získané pri jeho predaji za obvyklých predpokladov. Záväzky sú vykazované v čiastke potrebnej na ich úhradu, teda v nediskontovanej čiastke peňazí alebo peňažných ekvivalentov, ktoré treba zaplatiť, aby boli záväzky vyrovnané za bežných okolností.

d) Súčasná hodnota (present value)

Aktíva sa vykazujú v súčasnej diskontovanej hodnote budúcich čistých peňažných príjmov, ktoré sú od danej položky očakávané za bežných okolností. Záväzky sa vykazujú v súčasnej diskontovanej hodnote budúcich čistých peňažných výdajov, ktoré sú potrebné na vyrovnanie záväzkov za bežných okolností.

e) Reálna hodnota (fair value)

Predstavuje čiastku, za ktorú je aktívum zmenené medzi znalými a ochotnými stranami obvykle za trhových podmienok.

2.2 Účtovná závierka podľa českých účtovných predpisov

Účtovníctvo pre podnikateľské subjekty v ČR upravuje Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, České účetní standardy č. 001 - č. 023, Vyhláška č. 500/2002 Sb., v znění Vyhlášky č. 472/2003 Sb., ktorou sa prevádzajú niektoré ustanovenia zákona o účetnictví. Na tieto princípy nadväzujú aj ďalšie právne normy a zákony ako napr. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník atď. Účtovníctvo sa v Českej republike riadi aj prevádzacími predpismi, teda vyhláškami Ministerstva financií.

Účtovná závierka je súhrn podkladov, ktoré sú pre účtovnú jednotku výsledkom hospodárenia za celé účtovné obdobie. Poskytuje užívateľom ako napr. akcionárom, bankám, finančným inštitúciám a štátu komplexný obraz o podniku.

Súlady s účtovnými zásadami usmerňovanými pomocou českých predpisov hovorí, že účtovné jednotky, ktoré sú emitenti cenných papierov registrovaných na regulovanom trhu CP v členských štátoch Európskej únie používajú pre účtovanie a zostrojovanie účtovnej závierky za účtovnú jednotku a konsolidované účtovné závierky medzinárodné účtovné štandardy IFRS. To znamená, že ostatné účtovné jednotky účtujú a zostavujú účtovnú závierku za účtovnú jednotku v súlade so zákonom o účtovníctví a súvisiacim prevádzacím predpisom. Výnimku tvorí konsolidovaná účtovná závierka, kde je možnosť použiť IFRS miesto českých pravidiel.

2.2.1 Druhy účtovných závierok

Účtovná závierka zostavená podľa českej legislatívy môže mať rôzny charakter. Podstatu tvoria deň, ku ktorému sa zostavuje a situácia, za akej je účtovná závierka vytvorená aj ďalšie kritériá. Zákon č. 563/1991 Sb., o účtovníctví upravuje členenie účtovných závierok nasledovne:

a) Riadna účtovná závierka

*„Riadnu účtovnú závierku zostavujú účtovné jednotky k poslednému dňu účtovného obdobia a v ostatných prípadoch zostavujú mimoriadnu účtovnú závierku“.*² Posledným dňom účtovného obdobia je deň, kedy sa uzatvárajú účtovné knihy, t. j. súvahový deň.

b) Mimoriadna účtovná závierka

Zostrojuje sa v mimoriadnych situáciách ako napr. likvidácia podniku, kontrola, ktoré sú vymedzené podľa zákona o účtovníctví, pričom nie je riadnou účtovnou závierkou.

c) Priebežná účtovná závierka

Podľa § 19 odst. 3 ZoÚ v prípade, ak to vyžadujú zvláštne predpisy sa účtovná závierka zostavuje aj behom účtovného obdobia, a to k inému dňu, než je súvahový deň. Pri zostrojení priebežnej účtovnej závierky sa neuzatvárajú účtovné knihy a inventarizácia sa vykonáva iba pre účely vyjadrenia ocenenia. V iných prípadoch sa inventarizácia vykonávať nemusí.

² Zákon č. 563/1991 Sb., o účtovníctví, § 19 odst. 1

d) Konsolidovaná účtovná závierka

„Konsolidovanou účtovnou závierkou sa rozumie účtovná závierka zostavená a upravená metódami konsolidácie.“³ Jedná sa o účtovnú závierku skupiny podnikov, ktorá informuje o konsolidačnom celku. Spája stav majetku, záväzkov a dosiahnuté hospodárske výsledky materského podniku s jeho podielovou účasťou v ostatných podnikoch, ktoré kontroluje a má v nich podstatný vplyv alebo je to ovládajúca osoba. Zostrojuje sa na podklade účtovných závierok materského, dcérskeho a pridruženého podniku za náležité účtovné obdobie ku dňu účtovnej závierky materského podniku.

„Konsolidujúca účtovná jednotka je oslobodená od povinnosti konsolidovať, ak ku koncu súvahového dňa účtovného obdobia, za neho sa konsolidovaná účtovná závierka zostavuje, uvedené účtovné jednotky na základe svojich posledných riadnych účtovných závierok neprekročili alebo nedosiahli aspoň dve z troch uvedených kritérií.

- aktíva celkom viac než 350 000 000 Kč,
- ročný úhrn čistého obratu viac než 700 000 000 Kč a rozumie sa ním výška výnosov znížená o predajné zľavy, delená počtom započítaných mesiacov, po ktoré trvalo účtovné obdobie a vynásobená dvanástimi,
- priemerný prepočítaný stav zamestnancov, vrátane prípadov pracovného vzťahu člena k družstvu, v priebehu účtovného obdobia viac než 250, zistený spôsobom stanoveným na základe zvláštného právneho predpisu.“⁴

Naopak povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku má taký konsolidovaný celok, ktorý za účtovné obdobie splnil aspoň 2 podmienky.

2.2.2 Kvalitatívne charakteristiky účtovnej závierky

Česká legislatíva upravuje, aké predpoklady musia spĺňať informácie, ktoré obsahuje účtovná závierka. Všeobecne teda platí, že podnikateľské subjekty majú povinnosť viesť účtovníctvo správne, úplne, preukázateľne, zrozumiteľne, priehľadne a takým spôsobom, ktorý zaručuje trvalosť účtovných zápisov. Vo výnimočných prípadoch kedy by výkazníctvo nepodávalo verný a poctivý obraz činností a udalostí, tak účtovné jednotky môžu prijať také účtovné metódy, ktoré sa odchyľujú od českých účtovných pravidiel, ale vedú k dosiahnutiu verného a poctivého obrazu účtovníctva. Žiadne využité účtovné spôsoby nesmú byť v rozpore s pravidlami uvedenými v zákone o účetníctví. Tieto charakteristiky sa

³ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetníctví, § 22 odst. 1

⁴ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetníctví, § 22 odst. 3

v pomenovaní nelišia oproti Koncepčnému rámcu, ale obsahovo sú podrobnejšie a zameriavajú sa na rozsiahlejšiu problematiku. Primárnymi vlastnosťami účtovnej závierky sú zrozumiteľnosť, významnosť, spoľahlivosť a porovnateľnosť.

Zrozumiteľnosť

Údaje musia byť sformulované, teda zostavené, vykázané a zverejnené spôsobom, ktorý umožňuje ukázať užívateľovi účtovnej závierky úplnú predstavu o situácii podniku.

Významnosť

Účtovná závierka musí obsahovať komplexné údaje, ktoré nemôžu byť vylúčené iba z dôvodu, že sú nezrozumiteľné pre užívateľa.

Spoľahlivosť

Účtovná závierka musí podávať verný a poctivý obraz o účtovníctve.

Porovnateľnosť

Účtovná závierka by mala byť zostavená spôsobom, ktorý umožňuje jej porovnateľnosť s minulými účtovnými obdobiami alebo inými účtovnými jednotkami.

2.2.3 Spôsoby oceňovania

Podľa § 24 zákona č. 563/1991 Sb., o účetníctví sú účtovné jednotky povinné oceňovať majetok a záväzky, a to buď k okamihu uskutočnenia účtovného prípadu alebo ku koncu súvahového dňa alebo k inému okamihu k nemu sa účtovná závierka zostavuje.

Medzi spôsoby oceňovania radíme obstarávaciu cenu, reprodukčnú obstarávaciu cenu, vlastné náklady, menovitú hodnotu.

a) Obstarávacía cena

Oceňovaný hmotný majetok a nehmotný majetok, zásoby, ktoré neboli vytvorené vlastnou činnosťou, podiely, cenné papiere a deriváty, pohľadávky nadobudnuté za úplatu alebo vkladom.

b) Reprodukčná obstarávacia cena

Majetok nadobudnutý bezúplatne, poprípade ak je zaobstaraný vlastnou činnosťou a tieto náklady nie sú zistiteľné.

c) Vlastné náklady

Hmotný, nehmotný majetok, zásoby vytvorené vlastnou činnosťou.

d) Menovitá hodnota

Pohľadávky pri ich vzniku, peňažné prostriedky, ceniny.

2.3 Rozsah účtovnej závierky

Podľa § 18 zákona č. 563/1991 Sb., o účetníctví môžu účtovné jednotky zostavovať účtovnú závierku buď v plnom alebo zjednodušenom rozsahu. Bez ohľadu na to, v akom formáte sa bude účtovná závierka zostrojovať, musia byť uverejnené povinné údaje. Podľa odseku 1 tohto zákona musí obsahovať:

- názov pri PO, meno a priezvisko pri FO vrátane bydliska a miesta podnikania,
- identifikačné číslo, ak ho má účtovná jednotka pridelené,
- právnu formu podnikania,
- predmet podnikania,
- súvahový deň a okamih zostavenia účtovnej závierky,
- podpis (štatutárneho orgánu alebo podnikateľa).

Účtovná závierka v plnom rozsahu

Účtovné jednotky zostavujú v prípadoch stanovených § 18 zákona č. 563/1991 Sb., o účetníctví účtovnú závierku v plnom rozsahu, ktorú môžu tvoriť súvaha (bilancia), výkaz ziskov a strát (výsledovka), príloha k účtovnej závierke (komentár), prehľad peňažných tokov, prehľad o zmenách vlastného kapitálu. K týmto výkazom môže účtovná jednotka vo svojom záujme zverejniť ešte ďalšie časti ako napríklad finančné analýzy, údaje doposiaľ nevykázané vo výkazoch v súlade s IAS/IFRS, primárne vplyvy na výkonnosť podniku a ďalšie. Finančná analýza môže byť zameraná napríklad na stupeň zadlženosti podniku.

Účtovná závierka v zjednodušenom rozsahu

Zjednodušenú účtovnú závierku môžu podľa § 18 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účtovníctví zostavovať a zverejňovať iba tie účtovné jednotky, ktoré nemusia mať audítorom overenú účtovnú závierku. Akciová spoločnosť túto výnimku nemá, pretože musí vždy zostavovať účtovnú závierku v plnom rozsahu. Účtovná závierka sa v zjednodušenom rozsahu skladá z povinných súčastí ako súvaha, výkaz ziskov a strát, príloha a nepovinných častí ako prehľad o zmenách vlastného kapitálu a prehľad peňažných tokov.

2.4 Audit účtovnej závierky

Audit je určitá forma overenia zameraná na sféru hospodárenia. Jeho hlavným cieľom je zvyšovať dôveryhodnosť účtovných výkazov, aj keď audit však neznamená absolútnu správnosť uvedených faktov. Vo väčšine prípadov nie je možné aby audítor overil všetky operácie, ktoré sa uskutočnili v priebehu účtovného obdobia. V dôsledku toho existuje určité riziko, že výkazy môžu skrývať aj významnú chybu. Avšak toto riziko je omnoho menšie ako v prípade keby výkazy nepodliehali auditu vôbec.

Podľa § 20 zákona č. 563/1991 Sb., o účtovníctví majú povinnosť overiť audítorom riadnu alebo mimoriadnu účtovnú závierku účtovné jednotky, ktoré:

- sú **akciovými spoločnosťami** a ku konci súvahového dňa účtovného obdobia, za ktoré sa účtovná závierka overuje a účtovného obdobia bezprostredne predchádzajúceho prekročili alebo dosiahli minimálne jedno z kritérií alebo
- sú **ostatnými obchodnými spoločnosťami a družstvami** a na konci súvahového dňa účtovného obdobia bezprostredne predchádzajúceho prekročili alebo dosiahli minimálne dve z kritérií.

Podmienky:

- „aktíva celkom viac než 40 000 000 Kč,
- ročný úhrn čistého obratu viac než 80 000 000 Kč,
- priemerný prepočítaný stav zamestnancov v priebehu účtovného obdobia viac než 50 zistený spôsobom stanoveným na základe zvláštneho právneho predpisu.“⁵

„Povinným auditom sa rozumie overenie riadnych a mimoriadnych účtovných závierok alebo konsolidovaných účtovných závierok, ak také overenie vyžaduje právny predpis,

⁵ Zákon č. 563/1991 Sb., o účtovníctví, § 20 odst. 1

*prípadne overenie priebežnej účtovnej závierky, ak to overenie vyžaduje iný právny predpis.*⁶

Overenú účtovnú závierku musia mať aj účtovné jednotky, ktorým to stanoví zvláštny predpis, zvyčajne ide o nepodnikateľské subjekty napr. nadácie, nadačné fondy, politické strany a hnutia, atď.

Audítor sa pri svojej činnosti riadi zákonom č. 93/2009 Sb., o auditorech a o zmene niektorých zákonov, medzinárodnými audítorskými štandardami a audítorskými štandardami vydávanými Komorou. Podľa § 14 tohto zákona musí byť pri vykonávaní audítorskej činnosti nezávislý na auditovanej osobe a nesmie sa podieľať na rozhodovaní. Jeho stanovisko na účtovnú závierku a výročnú správu vyjadruje výrokom. Výrok môže znieť:

a) Bez výhrad

V tomto prípade audítor nemá žiadne výhrady a je presvedčený, že vykazované fakty sú v súlade s realitou a súčasne s právnymi predpismi vzťahujúcimi sa na účtovníctvo.

b) Výrok s výhradou

Ak audítor nesúhlasí čiastočne, to znamená, že jeho názor sa nezlučuje s nejakým údajom alebo údajmi v účtovnej závierke.

c) Záporný výrok

Je presvedčený, že vykazované skutočnosti nie sú v súlade s realitou a účtovná závierka potom nepodáva verný a poctivý obraz o výkonnosti a finančnej situácii podniku.

d) Odmietnutie výroku

Pokiaľ mu nebolo umožnené získať dostatočné informácie k tomu, aby sa vyjadril k účtovnej závierke.

Audítor upozorňuje spoločnosť na čiastkové nedostatky prostredníctvom listu alebo správy pre vedenie spoločnosti. Toto upozornenie nie je verejné, slúži iba pre potreby auditovaného podniku. O audite audítor vedie tzv. spis audítora a po dokončení auditu sa tento spis uzatvorí a vyhotoví sa audítorská správa.

⁶ Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech, § 2

2.5 Výročná správa

V zmysle § 21 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ukladá účtovným jednotkám povinnosť na zostavovanie a zverejňovanie výročnej správy minimálne v rozsahu, ktorý stanovuje. Výročnú správu zostavujú účtovné jednotky, ktoré podliehajú auditu a nezostavuje sa v prípade, že je podnik v konkurze alebo pri mimoriadnej účtovnej závierke. Výročná správa nemá iba zákonnú mieru. Je zložkou marketingovej komunikácie firmy a môže taktiež podporiť firemný imidž. Cieľom je komplexne informovať o vývoji podnikateľskej činnosti a hospodárskom postavení. Výročná správa musí okrem povinných informácií obsahovať aj finančné a nefinančné informácie o:

- skutočnostiach, ktoré nastali až po súvahovom dni a sú významné pre naplnenie jej účelu,
- predpokladanom vývoji činnosti podniku,
- aktivitách v oblasti výskumu a vývoja,
- aktivitách v oblasti ochrany životného prostredia a aj pracovnoprávných vzťahoch,
- tom, či má organizačnú zložku podniku v zahraničí.

Súčasťou výročnej správy sú informácie o realizovaných projektoch, obchodných úspechoch, dôležitých zákazkách, ale aj správy o podnikateľskej činnosti. V správe sa zverejňujú aj informácie o stave majetku a o vzťahoch medzi ovládajúcou a ovládanou osobou a o vzťahoch medzi ovládanou osobou a ostatnými osobami, ktoré ovláda rovnaká ovládajúca osoba.

Lehoty pre vyhotovenie výročnej správy nie sú dané zákonom ale spravidla sa zostavuje medzi dátumom zostavenia účtovnej závierky a dátumom konania valného zhromaždenia, ktoré bude schvaľovať účtovnú závierku.

V dnešnej dobe je často výročná správa podnikov zverejňovaná na internetových stránkach firmy. Dostáva sa tak do povedomia obchodným partnerom, investorom a spolupracovníkom.

2.6 Schvaľovanie a zverejňovanie účtovnej závierky

Podmienky schvaľovania účtovnej závierky určuje obchodní zákoník a jednotlivé skutočnosti sú zhrnuté v nasledujúcej tabuľke aj s odkazmi na príslušné paragrafy.

	Orgán schvaľovania	Kedy schvaľuje	Kto kontroluje (účtovné knihy a ÚZ)
a.s.	Valné zhromaždenie	Max. do 6 mesiacov od posledného dňa ÚO	Dozorná rada
	<i>§ 187/1f</i>	<i>§ 184/3</i>	<i>§197, § 198</i>
s.r.o.	Valné zhromaždenie	Max. do 6 mesiacov od posledného dňa ÚO	Dozorná rada (ak existuje)
	<i>§ 125/1b</i>	<i>§ 128/1</i>	<i>§ 138/b, c</i>
družstvo	Členská schôdza	Do konca roku	Kontrolná komisia
	<i>§ 239/4c</i>	<i>§ 239/2</i>	<i>§ 244/2, 6</i>

Tab. 2.6.1 Schvaľovanie účtovnej závierky, zdroj: vlastný

Účtovnú závierku a výročnú správu sú podľa § 21a odst. 4 zákona č. 563/1991 Sb., o účtovníctví povinné zverejňovať tie účtovné jednotky, ktorým to stanovuje tento paragraf alebo zvláštny právny predpis. Jedná sa o ÚJ, ktoré sa zapisujú do obchodného registra alebo im to stanovuje zvláštny právny predpis. Účtovnú závierku zverejňujú v rozsahu v akom bola zostrojená a to následne po:

- overení audítorom,
- schválení príslušným orgánom spoločnosti,

v lehote do 30 dní od splnenia podmienok, najneskôr však do konca bezprostredne nasledujúceho účtovného obdobia, bez ohľadu na splnenie týchto podmienok.

Povinnosť zverejnenia je splnená až uvedením dokumentov a listín do elektronickej formy a zaslaním na príslušný obchodný register. Podľa zvláštného zákona sa nevyžaduje elektronický podpis. Účtovné jednotky podliehajúce auditu majú zákaz zverejňovať informácie, ktoré predtým neboli overené audítorom, pretože môžu byť vedené tak, že audítorom overené boli.

Účtovné jednotky zapísané do obchodného registra sú povinné zverejňovať účtovnú závierku a musia publikovať hlavne:

- účtovnú závierku,
- výročnú správu,
- správu audítora,
- návrh na rozdelenie zisku a jeho finálna podoba alebo vyrovnanie straty,

- písomná správa o vzťahoch medzi prepojenými osoba podľa § 66a odst. 9 obchodného zákonníku.

Zverejnenie je v podstate uloženie potrebných dokumentov do zbierky listín obchodného registra. Ak je súčasťou výročnej správy účtovná závierka nie je povinné ju zasielať do zbierky listín samostatne. Porušením povinnosti zverejniť potrebné dokumenty je považované podľa § 254 odst. 2 trestného zákoníku za trestný čin proti hospodárskej disciplíne. Registrový súd môže udeliť za toto porušenie účtovnej jednotke poriadkovú pokutu až do výšky 50 000 Kč. Nasledujúca tabuľka obsahuje údaje o zverejňovaní účtovných závierok v rokoch 2008 – 2010 rozdelené podľa jednotlivých právnych foriem podnikania.

Rok	a.s. (v %)	s. r. o. (v %)	družstvo (v %)	š.p. (v %)
2008	69	44	59	30
2009	68	47	61	37
2010	48	33	41	28

Tab. 2.6.2 Zverejňovanie účtovnej závierky, zdroj: Spoločnosť CCB – Czech Credit Bureau

Za rok 2011 zistila spoločnosť Dun & Bradstreet, že viac než 60 % českých firiem nedodržiava zákony týkajúce sa povinnosti ukladať účtovnú závierku, výročnú správu a ďalšie listiny do zbierky listín obchodného registra.

2.7 Účtovná závierka podľa iných predpisov

Okrem IAS/IFRS a českých pravidiel môže byť účtovná závierka zostavená aj podľa iných predpisov. Závisí to podľa toho, predpismi ktorej krajiny sa účtovná jednotka riadi napríklad Veľká Británia patrí medzi významných členov Európskej únie a jej účtovná sústava je veľmi blízka IFRS. Samozrejme existujú určité rozdiely, ktoré sa eliminujú práve vydávaním nových britských štandardov, ktoré majú priblížiť účtovné výkazníctvo vo Veľkej Británii medzinárodným štandardom. Rozdiely sa týkali napr. oceňovania ale aj informácií, ktoré je nutné uvádzať v prílohe účtovnej závierky. Zostavovať účtovnú závierku podľa IFRS môžu dobrovoľne všetky účtovné jednotky okrem malých a stredných podnikov, pretože im sú určené samostatné štandardy. Medzi ďalšie predpisy, podľa ktorých sa účtuje a zostavuje sa účtovná závierka môžeme zaradiť napríklad štandardy Veľkej Británie UK GAAP, ktoré v sebe zahŕňajú štandardy ako:

- FRS (*Financial Reporting Standard*), z ktorých vyplývajú
- FRSSE (*Financial Reporting Standard for Smaller Entities*), a i.

2.7.1 UK GAAP

UK GAAP alebo aj GAAP Spojeného kráľovstva sú obecné uznávané účtovné predpisy vo Veľkej Británii. Stanovujú ako má byť pripravené účtovníctvo spoločnosti v Spojenom kráľovstve, a to nielen podľa účtovných štandardov ale aj podľa britského práva. Tvorcom štandardov je hlavne rada ASB (*Accounting Standards Board*), ktorá vydáva štandardy FRS (*Financial Reporting Standards*), tzv. štandardy účtovného výkazníctva. Tieto účtovné štandardy síce nie sú právne záväzné ale ich dodržiavanie je považované za nutné, ak má účtovná závierka podávať verný a poctivý obraz. To znamená, že v praxi sú britské účtovné štandardy dodržiavané. Rozdielov medzi UK GAAP a IAS/IFRS v prvom rade „nie je veľa“ a zámerom je, aby v budúcnosti plne súhlasilo s IAS/IFRS. UK GAAP sa skladajú s FRS, FRSSE a SSAP (*Statements of Standard Accounting Practice*), čo sú uznávané účtovné postupy. Zatiaľ čo niektoré zo SSAP boli nahradené z časti FRS, niektoré zostávajú v platnosti. V nasledujúcej tabuľke sú pre porovnanie uvedené FRS, ktoré zodpovedajú danému IAS/IFRS, pričom štandardov FRS, ktoré zodpovedajú je viac ale vymenované štandardy sa týkajú účtovnej závierky.

IAS/IFRS	UK GAAP
IAS 1	FRS 3
IAS 10	FRS 21
IAS 27	FRS 2

Tab. 2.7.1.1 FRS zodpovedajúce IAS/IFRS v oblasti účtovnej závierky, zdroj: vlastný

Cieľom FRS 3: Reporting Financial Performance (Výkaz o finančnej výkonnosti) je upozorniť na rad dôležitých prvkov finančnej výkonnosti, má slúžiť na pomoc užívateľom pochopiť výsledok dosiahnutý účtovnou jednotkou za určité obdobie a pomôcť pri formovaní základu na zhodnotenie budúcich výsledkov a peňažných tokov. Štandard chce formátom výkazu poukázať na významné prvky pre podnik a požaduje zverejnenie celkového výsledku či už zisku alebo straty. Účtovná závierka zahŕňa zisk alebo stratu za obdobie spolu s ďalšími pohybmi.

FRS 21: Events after the Balance Sheet Date (Udalosti po súvahovom dni) stanovuje a upresňuje účtovný postup, ktorý má byť použitý pre účtovné jednotky na udalosti, ktoré nastali medzi súvahových dňom a dňom, kedy bola účtovná závierka schválená. Je povinný

pre účtovné obdobia začínajúce od 1. 1. 2005, avšak neplatí pre subjekty, ktoré používajú FRSSE. Tento štandard sa veľmi približuje IAS 10, preto stanovuje aj dva typy udalostí, ktoré môžu nastať po dátume účtovnej závierky. Jedná sa o udalosti po súvahovom dni, upravujúce účtovnú závierku ako napríklad rozhodnutie v prípade súdneho sporu vydané až po súvahovom dni, a udalosti po súvahovom dni neupravujúce účtovnú závierku, napríklad pokles trhovej hodnoty investície. Štandard FRS 21 nahrádza existujúce SSAP 17: Accounting for post balance sheet events (Účtovanie po súvahových udalostiach).

FRS 2: Accounting for Subsidiary Undertakings (Účtovanie dcérskych spoločností) stanovuje podmienky, za ktorých by mal materský podnik zostavovať konsolidovanú účtovnú závierku za skupinu materského podniku a jeho dcérskych spoločností. FRS stanovuje aj kritéria, podľa akých musí byť konsolidovaná účtovná závierka pripravená.

2.7.2 FRSSE

„Štandard finančného výkazníctva pre menšie subjekty (od januára 2007) - FRSSE - stanovuje východiská pre tie subjekty, ktoré sú v jeho pôsobnosti, ktoré sa rozhodli prijať, pre prípravu a prezentáciu svojej účtovnej závierky.“⁷ FRSSE alebo aj finančné výkazníctvo je zjednodušená verzia FRS pre malé a stredné subjekty, jedná sa o britské špecifikum ako samostatný štandard venovaný menším subjektom. Znamená to, že malé spoločnosti môžu zostavovať účtovnú závierku podľa týchto predpisov za predpokladu, že spĺňajú minimálne dve z nasledujúcich podmienok, a to v dvoch po sebe nasledujúcich rokoch, ak:

- je obrat nižší než 5 600 000 libier,
- celkové aktíva sú nižšie než 2 800 000 libier,
- počet zamestnancov je menší než 50.

Novo založená účtovná jednotka sa v prvom roku svojej existencie považuje za malý podnik aj v prípade, že uvedenú podmienku dvoch po sebe idúcich rokov nespĺňa.

Materská spoločnosť môže byť za malý podnik považovaná vtedy, ak skupina na jej čele stojí, spĺňa kritéria „pre malú skupinu“, ktoré sú totožné s podmienkami pre malý podnik. Malá skupina nemá povinnosť zostavovať konsolidovanú účtovnú závierku.

⁷ Accounting Standards Board (2007, s. 7)

Samozrejme nemusí ísť iba o malé spoločnosti, ktoré spĺňajú predpoklady pre FRSSE. Naskytá sa možnosť požiadať o zostavenie účtovnej závierky podľa FRSSE aj pre iné účtovné jednotky, napríklad:

- spoločnosť Plc, teda spoločnosť s ručením obmedzeným, ktorá predáva akcie pre verejnosť v práve Spojeného kráľovstva, v republike Írsko a spoločenstve jurisdikcií, ktorá je považovaná za veľký podnik,
- dcérina spoločnosť, ktorá má materskú spoločnosť kótovanú na burze,
- spoločnosti regulované v FSA (*Financial Services Authority*) tzv. Úrad pre finančné služby,
- spoločnosť, ktorá nebola klasifikovaná ako mala v minulom finančnom roku.

Javy, ktoré komplikujú stav účtovného výkazníctva, sú existenciou rôznych pohľadov na výkazníctvo malých a stredných účtovných jednotiek, ako napríklad zverejňovanie v obchodnom registri (*Register of Companies*), zverejňovanie finančných výkazov akcionárov a účtovanie podľa FRSSE. Spoločnosti, ktoré spĺňajú kritériá FRSS, môžu zverejňovať skrátenú verziu účtovnej závierky. Táto účtovná závierka väčšinou spočíva v zjednodušenej účtovnej závierke, obvykle zostavenej podľa britských predpisov a v prílohe obsahuje menej informácií. Malé podniky majú povinnosť zverejniť iba skrátenú súvahu a niekoľko bodov prílohy, ako napríklad popis účtovných princípov alebo prehľad úverov poskytnutých riaditeľom spoločnosti. Malé spoločnosti majú možnosť predkladať akcionárom upravenú účtovnú závierku napríklad združením niekoľkých riadkov súvahy. Táto upravená forma neobsahuje tak podrobné informácie, aké požadujú britské účtovné predpisy. Existuje aj možnosť zostavovať dve účtovné závierky, pričom jedna slúži pre obchodný register a druhá pre akcionárov. Samozrejme tento spôsob je náročný, preto ho veľa spoločností nevyužíva.

Účtovné závierky musia byť zostavené v súlade s:

- Companies House tzv. register firiem v Spojenom kráľovstve,
- HM Revenue & Customs tzv. úrad zodpovedný za vyberanie daní a úhradu niektorých foriem štátnej podpory.

IAS/IFRS predstavuje oproti UK GAAP náročnejšie štandardy ako v spôsobe vykazovania, tak aj vo vedení účtovníctva. UK GAAP je benevolentnejšie, ale je nevyhnutné pochopiť hlavné princípy účtovníctva.

3 Aplikácia Medzinárodných účtovných štandardov v Českej republike

Aplikácia MÚŠ v Českej republike prináša so sebou rôzne prekážky, týka sa to hlavne nadväznosti českých účtovných predpisov na daňovú legislatívu. Náročnosť je aj v poňatí IFRS, ktoré sú tvorené na základe zvykového práva, zatiaľ čo v Českej republike sa uplatňuje rímske právo konštituované na zákonnej úprave. Vzniká tu potreba implementácie do českých predpisov. Problém vzniká aj v znalosti IFRS v rámci účtovnej a daňovej profesie, takže je nutné zabezpečiť systém profesijného vzdelávania o koncepcii a pravidlách IFRS. Zavedenie IFRS by znamenalo pre mnoho podnikov veľkú zmenu v oblasti účtovania, oceňovania ale aj informácii zverejňovaných v účtovnej závierke. Medzinárodné štandardy kladú kvalifikačné nároky nielen na užívateľov účtovnej závierky ale aj na tých, ktorí ju zostavujú.

3.1 Vzťah Medzinárodných účtovných štandardov a českých právnych predpisov

Medzinárodné účtovné štandardy sú vložené do českých právnych predpisov, súvisí to napríklad so zákonom o účetníctví alebo zákonom o daních z příjmů, do ktorých sú implementované v niektorých paragrafoch ako napríklad § 23a ZoÚ alebo § 23 ZDP súvisiace s účtovnou závierkou.

Zákon o účetníctví

V ustanovení § 23a sú použité MÚŠ v súvislosti s konsolidáciou.

„Konsolidující účetní jednotka, která je emitentem cenných papírov přijatých k obchodování na regulovaném trhu so sídlem v členském státě Evropské unie, použije pro zostavenie konsolidovanej účtovnej závierky medzinárodné účtovné štandardy. Konsolidující účetní jednotky neuvedené v odseku 1 môžu pre zostavenie konsolidovanej účtovnej závierky použiť medzinárodné účtovné štandardy.“⁸

Zákon o daních z příjmů

Podľa § 23 zákona o daních z příjmů týkajúceho sa stanovenia základu dane je stanovené, že sa vychádza „z výsledku hospodářenia (zisk alebo strata), a to vždy bez vplyvu

⁸ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetníctví v znění pozdějších předpisů

*Medzinárodných účtovných štandardov, u poplatníkov, ktorí vedú účtovníctvo.*⁹ Poplatník, ktorý zostavuje účtovnú závierku podľa Medzinárodných účtovných štandardov pre účely tohto zákona, použije zvláštny právny predpis na zistenie výsledku hospodárenia.

Na základe zákona o daních z príjmov plynú nasledujúce fakty, kde účtovné jednotky, ktoré účtujú a vykazujú účtovné závierky podľa IFRS majú podľa ZDP povinnosť vypočítať základ dane. Tento základ dane musí byť vypočítaný tak, ako keby účtovné jednotky účtovali a zostrojovali účtovnú závierku podľa českých účtovných predpisov. Na tomto princípe existujú dve riešenia:

- a) Vyhotovenie prevodného mostíka pre operácie, ktoré sa v oboch štruktúrach rozdielne zobrazujú. Následne previesť účtovníctvo podľa IFRS na účtovníctvo podľa českých právnych predpisov.
- b) Účtovať a zostavovať účtovné výkazy v dvoch štruktúrach
 - v zhode s IFRS ako je dané v ZoÚ,
 - duplicitne, a to v zhode s českými právnymi predpismi pre potreby výpočtu základu dane podľa ZDP.

3.2 Porovnanie vykazovania podľa IFRS a českej legislatívy

Základný rozdiel vo vykazovaní je práve vo výkazoch účtovnej závierky, pričom IFRS nevyžaduje presnú formu a ani presné označenie a usporiadanie informácií, ale stanovuje iba povinné zložky výkazov. Ďalším rozdielom je nutnosť zverejňovania výkazov, pričom IFRS vyžadujú viaceré výkazy. Účtovná závierka zostavená podľa IFRS a českých pravidiel sa skladá z častí, ktoré sú uvedené v nasledujúcej tabuľke.

Výkaz	ČÚP	IFRS
Súvaha	Povinný	Povinný
Výkaz zisku a straty Výsledovka	Povinný	Povinný
Príloha Komentár	Povinný	Povinný
Výkaz zmien vlastného kapitálu	Nepovinný	Povinný
Výkaz peňažných tokov	Nepovinný	Povinný

Tab. 3.2.1 Výkazy v účtovnej závierke podľa ČÚP a IFRS, zdroj: vlastný

⁹ Zákon č. 562/1992 Sb., o daních z příjmu v znění pozdějších předpisů

Až na malé výnimky požadujú ako IFRS, tak aj české účtovné pravidlá, ku všetkým číselným údajom v účtovnej závierke uvádzať informácie za predošlý rok, resp. predošlé obdobie. České pravidlá na viac vyžadujú porovnateľné informácie za predošlý rok aj k údajom vo výročnej správe.

Súvaha je povinná súčasť účtovnej závierky podľa ČÚP aj IFRS. Zhoda je v oddeľovaní krátkodobých a dlhodobých položiek. Podľa IFRS je možné členiť jednotlivé prvky súvahy aj podľa ich likvidity. Samozrejme táto alternatíva je možná iba v prípade, že by takáto súvaha poskytla spoľahlivejšie a podstatnejšie informácie. Vyhláška č. 500/2002 Sb., ktorou sa prevádzajú niektoré ustanovenia Zákona č. 563/1991 Sb., o účtovníctví v znení pozdějších predpisů stanovuje iba obsahové vymedzenie niektorých položiek súvahy. IFRS upravuje podmienky uznania a zverejňovania aktív a záväzkov.

Výkaz zisku a straty alebo výsledovka je tiež povinná súčasť účtovnej závierky tak, ako súvaha. IFRS nestanovuje presnú skladbu výsledovky, ale určuje iba povinné položky a je povolené ich zverejňovať v dvoch formách, môže to byť podľa druhového alebo účelového členenia. Zatiaľ čo ČÚP stanovujú presné usporiadanie a označovanie položiek výkazu zisku a straty, tak podľa IFRS nie je pevná štruktúra. Zhoda v oboch je, že nulové položky sa vo výkaze nebudú dokumentovať. IFRS požaduje samostatné vykazovanie niektorých položiek vo výsledovke a zakazujú vykazovať mimoriadne položky, ktoré ČÚP povoľujú.

Príloha alebo komentár k účtovnej závierke je podľa oboch systémov povinnou súčasťou. Nie je daná stála štruktúra ale zároveň je podľa IFRS vymedzené čo všetko musí byť v komentári uvedené. Zverejňovanie informácií podľa IFRS je obsiahlejšie.

Výkaz zmien vlastného kapitálu a výkaz peňažných tokov je podľa ČÚP nepovinnou súčasťou účtovnej závierky.

3.3 Výkazy v účtovnej závierke

Podľa IAS 1 je dôležité zverejnenie údajov vo výkaze o finančnej pozícii alebo vo výkaze o úplnom výsledku, v samostatnej výsledovke alebo vo výkaze zmien vlastného kapitálu, okrem toho požaduje aj ďalšie údaje v týchto výkazoch alebo v komentári. Ak nie je uvedené inak, požadované údaje je možné uvádzať v ktorejkoľvek časti účtovnej závierky.

Výkazy musia obsahovať informácie, ktoré musia byť nápadne uvedené a opakované v rámci účtovnej závierky, a to:

- názov časti predkladanej účtovnej závierky,
- názov vykazujúcej účtovnej jednotky,

- dátum účtovnej závierky alebo obdobie, za ktoré bola účtovná závierka zostavená,
- či ide o individuálnu alebo konsolidovanú účtovnú závierku,
- mena, v ktorej je zostavená účtovná závierka v súlade s IAS 21,
- jednotky, v ktorých sú položky zverejňované (napr. tisíce, milióny, a pod.).

3.3.1 Výkazy podľa IAS/IFRS

Koncepčný rámec určuje päť hlavných zložiek účtovného výkazníctva tvoreného pomocou aktív, záväzkov, vlastného kapitálu, výnosov vrátane ziskov a nákladov vrátane strát. V porovnaní s českou legislatívou, ktorá vlastne odkazuje na rovnaké položky účtovného výkazníctva ako majetok a iné aktíva, záväzky a iné pasíva, vlastný kapitál, výnosy a náklady, pričom chýbajú základné definície týchto pojmov ako je to pri IAS/IFRS. Povinné výkazy, ktoré tvoria účtovnú závierku podľa IAS/IFRS sú:

a) Výkaz o finančnej pozícii (Súvaha alebo Balance Sheet)

Obsahuje štruktúru majetku a zdrojov financovania tohto majetku, pričom nemá pevne danú skladbu ale pri zostavovaní je potrebné dbať na to, aby mal dostatočnú vypovedaciu schopnosť.

Podnik vo VoFP člení aktíva a záväzky na krátkodobé a dlhodobé, s výnimkou prípadov členenia podľa ich likvidity na čiastky realizovateľné alebo splatné:

- do 12 mesiacov od súvahového dňa,
- nad 12 mesiacov od súvahového dňa.

Aktíva (Assets)

Znamenajú ekonomický zdroj, ktorý je využívaný a kontrolovaný podnikom a jeho existencia je výsledkom minulých transakcií, a od ktorého sa očakáva, že prinesie podniku budúci ekonomický prospech, pričom nie je rozhodujúce vlastnícke právo k aktívu.

Záväzok (Liability)

Vyjadruje súčasnú povinnosť, ktorá vznikla na základe minulých skutočností a očakáva sa od neho, že spôsobí odtok zdrojov tzn. úbytok aktív z podniku.

Vlastný kapitál (Equity)

Predstavuje zostatkový podiel na aktívach podniku po odčítaní všetkých záväzkov podniku.

V praxi sa stretávame s dvoma typmi formátov súvahy, ktoré sa líšia podľa bilančnej rovnice:

- **čisté aktíva (aktíva – záväzky) = vlastný kapitál,**
- **aktíva = vlastný kapitál + záväzky.**

Podľa IAS 1 musí obsahovať minimálne tieto položky:

- pozemky, budovy a zariadenia,
- investície do nehnuteľností,
- nehmotné aktíva,
- finančné aktíva,
- investície zaúčtované ekvivalenčnou metódou,
- biologické aktíva,
- zásoby,
- obchodné a iné pohľadávky,
- peniaze a peňažné ekvivalenty,
- obchodné a iné záväzky,
- rezervy,
- finančné záväzky,
- záväzky a aktíva splatnej dane v súlade s IAS 12,
- odložené daňové záväzky a odložené daňové pohľadávky v súlade s IAS 12,
- menšinový podiel prezentovaný v rámci vlastného kapitálu,
- vydaný kapitál a rezervné fondy priraditeľné držiteľom kapitálu materskej spoločnosti.

Nasledujúca tabuľka znázorňuje rámcový formát výkazu o finančnej pozícii. Celkovo sa výkaz rozdeľuje na dva oddiely, a to časť aktív a časť vlastného kapitálu a záväzkov. Všetko je uvádzané v netto stave k obdobiu aktuálnemu a minulému, čo slúži aj pre porovnanie súčasnosti s minulosťou.

		Netto stav k	
		31.12.20X2	31.12.20X1
	AKTIVA		
A.	Dlhodobé aktíva		
A.1	Pozemky, budovy a zariadenia		
A.2	Investície do nehnuteľností		
A.3	Goodwill		
A.4	Ostatné nehmotné aktíva		
A.5	Investície zachytené ekvivalenčnou metódou		
A.6	Finančné aktíva určené na predaj		

A.7	Biologické aktíva		
B.	Krátkodobé aktíva		
B.1	Zásoby		
B.2	Pohľadávky z obchodného styku		
B.3	Ostatné krátkodobé aktíva		
B.4	Peniaze a ich ekvivalenty		
	AKTIVA CELKOM		
	VLASTNÝ KAPITÁL A ZÁVAZKY		
A.	Vlastný kapitál		
A.1	Vlastný kapitál pripadajúci vlastníkom materského podniku		
A.1.1	Základný kapitál		
A.1.2	Kumulované zisky		
A.1.3	Ostatné zložky vlastného kapitálu		
A.2	Menšinové podiely		
B.	Závazky		
B.1	Dlhodobé záväzky		
B.1.1	Bankové úvery		
B.1.2	Odložená daň		
B.1.3	Rezervy		
B.2	Krátkodobé záväzky		
B.2.1	Záväzky z obchodného styku		
B.2.2	Bankové úvery		
B.2.3	Rezervy		
B.2.4	Ostatné krátkodobé záväzky		
B.2.5	Daň z príjmu		
	VLASTNÝ KAPITÁL A ZÁVAZKY CELKOM		

20X1 – aktuálny rok

20X2 – predošlý rok

Tab. 3.3.1.1 Rámcový formát výkazu o finančnej pozícii, zdroj: Slovník pojmov IFRS

Odlišnosti IAS/IFRS s českou právnou úpravou týkajúce sa formátu výkazu. Výkaz o finančnej pozícii je základom pre účtovné závierky v oboch účtovných pravidlách. V IAS/IFRS nie je predpísaný povinný formát ale nevyhnutnosťou je vykazovanie celkových aktív a záväzkov. Pre účtovné jednotky vykazujúce v súlade s IAS/IFRS to znamená, benevolentnosť v stanovení formátu výkazu o finančnej pozícii, teda je to na rozhodnutí účtovnej jednotky. Povinnosťou je rozlišovanie krátkodobých a dlhodobých položiek, výnimku tvorí členenie podľa likvidnosti, ktoré poskytuje spoľahlivejšie informácie. Samozrejme, ak je použité rozdelenie podľa likvidnosti, tak musia byť všetky položky vykázané podľa likvidnosti. IAS/IFRS stanovuje minimálne položky, ktoré musí výkaz obsahovať. IAS 1 uprednostňuje obsah pred formou a česká úprava vymedzuje obsah aj formu účtovnej závierky, pričom je predpísaný povinný rozsah, usporiadanie a označovanie položiek výkazu a môžu sa zlúčiť alebo podrobnejšie rozčleniť. Finančné inštitúcie majú

špecifický formát výkazu. Vykazovanie nulových položiek, ktoré sa nevyjadrujú je spoločnou črtou aj pre ČÚP a IAS/IFRS. Niektoré informácie sa môžu líšiť v jednotlivých systémoch a zverejňovanie dát je niekde vyžadované samostatne inde naopak.

b) Výkaz o úplnom výsledku (Výkaz ziskov a strát alebo Income Statement)

Výnosy a náklady dosiahnuté v danom období musia byť zahrnuté do výsledovky, výnimkou by bolo, ak by niektorý štandard alebo interpretácia určila niečo iné. Účtovná jednotka by nemala vo výsledovke ani v prílohe pouvádzať žiadne mimoriadne výnosy ani náklady. Ak sa jedná o významnú položku nákladov alebo výnosov, tak jej charakter a čiastka musí byť zverejnená samostatne. Môže ísť napríklad o odpis zásob na realizovateľnú hodnotu, predaj budov, pozemkov alebo vybavenia, ukončené operácie alebo náhrady zo súdnych sporov.

Výnosy (Income)

Zvyšujú ekonomický prospech v priebehu účtovného obdobia, a to formou zvýšenia hodnoty aktív alebo zníženia záväzkov. Následkom je zvýšenie vlastného kapitálu iným spôsobom než vkladom vlastníkov do vlastného kapitálu.

Náklady (Expenses)

Znižujú ekonomický prospech v priebehu účtovného obdobia, ktoré sa prejaví úbytkom alebo znížením aktív alebo zvýšením záväzkov. Následkom je zníženie vlastného kapitálu iným spôsobom než rozdelením vlastného kapitálu vlastníkom.

Podľa IAS 1 musí výsledovka obsahovať minimálne tieto riadkové položky:

- výnosy
- finančné náklady,
- podiel na zisku a strate pridružených spoločností a spoločných podnikov konsolidovaných podľa ekvivalenčnej metódy,
- daňové náklady,
- hospodársky výsledok,
- v jednej čiastke vykázaný súčet čistých ziskov alebo strát po zdanení z ukončovaných činností a ziskov alebo strát vykázaných pri precenení aktív držaných za účelom predaja a vyradovaných skupín predstavujúcich ukončovanú činnosť na predajnú cenu mínus náklady súvisiace s predajom,

- úplný výsledok celkom.

Rámcový formát výkazu o úplnom výsledku môže mať dve formy podľa členenia nákladov, a to druhové a účelové členenie. V tabuľke je znázornené rozdelenie nákladov, pričom druhové náklady sú rozčlenené podľa podstaty a účelové náklady sú rozdelené podľa daného účelu, na ktorý sú zužitkované. Štruktúra výkazu je predurčená spôsobom, ktorý si účtovná jednotka zvolí pre analýzu nákladových položiek.

DRUHOVÉ ČLENENIE	ÚČELOVÉ ČLENENIE
Náklady sú rozdelené podľa podstaty na:	Náklady sú rozdelené na:
- odpisy	- predané výkony
- nákup materiálu	- odbyt
- dopravné náklady	- správna činnosť
- mzdy	
- propagácia	
Výhody	Výhoda
- jednoduché použitie v malých subjektoch	- užívateľom podáva významné inf.
- žiadne rozvrhovanie	
- väčšia objektivita	
- menej závislé na odbornom odhade	
	Nevýhoda
	- rozvrhovanie nákladov je závislé na odhade, väčšia subjektivita

Tab. 3.3.1.2 Členenie nákladov, zdroj: vlastný

V nadchádzajúcej tabuľke je znázornený rámcový formát výkazu o úplnom výsledku podľa druhového členenia nákladov. Záverom výkazu je vyčíslenie hospodárskeho výsledku a hodnoty sú uvádzané z aktuálneho a predošlého roku.

	20X2	20X1
Tržby		
Ostatné prevádzkové náklady		
Zmena stavu zásob hotových a nedokončených výrobkov (-)		
Aktivácia (-)		
Spotreba materiálu (-)		
Osobné náklady (-)		
Odpisy (-)		
Ostatné náklady (-)		
Strata zo zníženia hodnoty (-)		
Finančný výsledok hospodárenia		
Podiely na ziskoch a stratách pridružených podnikov		
Hospodársky výsledok pred zdanením		
Daň z príjmu		
Čistý hospodársky výsledok z pokračujúcich činností		

Hospodársky výsledok za obdobie z ukončovaných činností		
HOSPODÁRSKY VÝSLEDOK CELKOM		
Hospodársky výsledok pripadajúci:		
- akcionárom materského podniku		
- menšinovým vlastníkom		
Celkom		
Ostatný úplný výsledok:		
Finančné aktíva určené na predaj		
Kurzové rozdiely z prepočtu zahraničných aktivít		
Zisky zo zaistenia cash flow		
Zisky z precenenia majetku		
Aktuálne zisku z plánu definovaných pôžitkov		
Podiel na ostatnom úplnom výsledku pridružených podnikov		
Daň z príjmov vzťahujúcich sa k položkám ostatného úplného výsledku		
Ostatný úplný výsledok netto		
ÚPLNÝ VÝSLEDOK CELKOM		
Úplný výsledok pripadajúci:		
- akcionárom materského podniku		
- menšinovým vlastníkom		
Celkom		
Zisk na akciu:		
- základný		
- zriedený		

20X1 – aktuálny rok

20X2 – minulý rok

Tab. 3.3.1.3 Rámcový formát výkazu o úplnom výsledku podľa druhového členenia nákladov, zdroj: Slovník pojmov IFRS

Ďalšia tabuľka predstavuje rámcový formát výkazu o úplnom výsledku podľa účelového členenia nákladov. Výsledkom je taktiež vyčíslenie hospodárskeho výsledku a hodnoty sú opäť uvádzané za dve obdobia aktuálne a minulé obdobie.

	20X2	20X1
Tržby		
Náklady na predaj (-)		
Hrubá marža		
Ostatné výnosy		
Odbytové náklady (-)		
Administratívne náklady (-)		
Ostatné náklady (-)		
Finančný hospodársky výsledok		
Podiely na ziskoch a stratách pridružených podnikov		
Hospodársky výsledok pred zdanením		
Daň z príjmu		
Čistý hospodársky výsledok z pokračujúcich činností		
Hospodársky výsledok za obdobie z ukončovaných činností		

HOSPODÁRSKY VÝSLEDOK CELKOM		
Hospodársky výsledok pripadajúci:		
- akcionárom materského podniku		
- menšinovým vlastníkom		
Celkom		
Ostatný úplný výsledok:		
Finančné aktíva určené na predaj		
Kurzové rozdiely z prepočtu zahraničných aktivít		
Zisky zo zaistenia cash flow		
Zisky z precenenia majetku		
Aktuálne zisku z plánu definovaných pôžitkov		
Podiel na ostatnom úplnom výsledku pridružených podnikov		
Daň z príjmov vzťahujúcich sa k položkám ostatného úplného výsledku		
Ostatný úplný výsledok netto		
ÚPLNÝ VÝSLEDOK CELKOM		
Úplný výsledok pripadajúci:		
- akcionárom materského podniku		
- menšinovým vlastníkom		
Celkom		
Zisk na akciu:		
- základný		
- zriedený		

20X1 – aktuálny rok

20X2 – minulý rok

Tab. 3.3.1.4 Rámcový formát výkazu o úplnom výsledku podľa účelového členenia nákladov,
zdroj: Slovník pojmov IFRS

Ak je rámcový formát výkazu o úplnom výsledku zostavovaný samostatne a nie ako súčasť výsledovky má nasledujúcu podobu so zobrazením hodnôt v aktuálnom a minulom roku.

	20X2	20X1
Hospodársky výsledok za obdobie		
Ostatný úplný výsledok:		
Finančné aktíva určené na predaj		
Kurzové rozdiely z prepočtu zahraničných aktivít		
Zisky zo zaistenia cash flow		
Zisky z precenenia majetku		
Aktuálne zisku z plánu definovaných pôžitkov		
Podiel na ostatnom úplnom výsledku pridružených podnikov		
Daň z príjmov vzťahujúcich sa k položkám ostatného úplného výsledku		
Ostatný úplný výsledok netto		
ÚPLNÝ VÝSLEDOK CELKOM		
Úplný výsledok pripadajúci:		
- akcionárom materského podniku		
- menšinovým vlastníkom		

Celkom		
Zisk na akciu:		
- základný		
- zriedený		

20X1 – aktuálny rok

20X2 – minulý rok

Tab. 3.3.1.5 Rámcový formát výkazu o úplnom výsledku, zdroj: Slovník pojmov IFRS

Odlišnosti IAS/IFRS s českou úpravou týkajúce sa výkazu o úplnom výsledku, ktorý tvorí primárny výkaz pre oba systémy. IAS/IFRS opäť nestanovuje presný formát výkazu, zatiaľ čo česká úprava vymedzuje minimálny rozsah, usporiadanie a obsahové vymedzenie položiek a podľa IAS/IFRS si podnik musí viesť analýzu nákladov, a to buď podľa účelu alebo podľa druhu. Taktiež musí výkaz obsahovať hospodársky výsledok a úplný výsledok za obdobie pripadajúce menšinovému podielu a vlastníkom materskej spoločnosti. Pre výkazy podľa českej úpravy platí, že sa môžu podrobnejšie rozšíriť alebo zlúčiť položky výkazu. Náklady sa môžu členiť buď podľa druhového alebo podľa účelového delenia, avšak pri výbere účelového členenia nákladov musí účtovná jednotka uviesť v prílohe druhové členenie. Taktiež nie je predpísané samostatné zverejnenie významných položiek ale záväzné je uverejnenie mimoriadnych položiek nákladov a výnosov samostatne spolu s daňovým dopadom. Pri IAS/IFRS je dôležité samostatné zverejnenie položiek úplného výsledku, ich veľkosť, dopad či povaha pre ujasnenie výsledkov podniku za dané obdobie, avšak vykazovanie mimoriadnych položiek je zakázané.

c) Výkaz zmien vlastného kapitálu (Statement of Changes in Equity)

Vo výkaze musí účtovná jednotka predložiť nasledujúce údaje:

- pre každú položku vlastného kapitálu celkový vplyv zmien v účtovných pravidlách a opravách zásadných chýb,
- kapitálové transakcie s vlastními a hlavne výplaty z vlastného kapitálu vlastníkom,
- nerozdelený zisk alebo strata,
- zostatok na začiatku obdobia,
- zostatok k súvahovému dňu,
- analýza pohybov v hodnotách nasledujúcich položiek na začiatku a na konci účtovného obdobia, a to pre každú triedu vlastného kapitálu a pre všetky fondy.

V tabuľke je zachytený stĺpcový formát výkazu o zmenách vlastného kapitálu, kde základnými zložkami sú základný kapitál, emisné ážio, fondy a nerozdelený zisk. Zostavuje sa pomocou začiatočného stavu, zmien až po konečný zostatok.

	Základný kapitál	Emisné ážio	Ostatné fondy	Fond z prepočtu mien	Nerozdelený zisk	Celkom
Začiatočný stav k 31.12.20X1						
Zmena v účtovných pravidlách						
Prepočítaný zostatok						
Úplný výsledok za účtovné obdobie						
Dividendy						
Upísaný základný kapitál						
Vydané opcie na akcie						
Konečný zostatok k 31.12.20X2						

Tab. 3.3.1.6 Stĺpcový formát výkazu o zmenách vlastného kapitálu, zdroj: Slovník pojmov IFRS

Odlišnosti IAS/IFRS s českou úpravou vo výkaze zmien vlastného kapitálu je oproti predchádzajúcim dvom výkazom značné už v povinnosti zostrojovať výkaz. Pre IAS/IFRS tvorí výkaz zmien vlastného kapitálu primárny výkaz, ktorý uvádza úplný výsledok za dané obdobie a kapitálové operácie s vlastníkmi pre každú kategóriu vlastného kapitálu. Podľa českých účtovných pravidiel je výkaz dobrovoľný, teda ho nemusia povinne zostrojovať, pretože možné zmeny vo vlastnom kapitále je možné vykázať aj v prílohe k účtovnej závierke. Finančné inštitúcie sú povinné tento výkaz zostaviť.

d) Výkaz o peňažných tokoch (Cash flow)

Presné zásady a požiadavky na výkaz peňažných tokov upravuje IAS 7 Výkaz peňažných tokov. Výkaz poskytuje užívateľom účtovnej závierky informácie a potrebné

podklady k analýze schopnosti generovať peňažné prostriedky a ekvivalenty. IAS 7 indikuje rozdelenie peňažných tokov za obdobie na prevádzkovú (hlavnú) činnosť, investičnú činnosť a financovanie.

Výkaz peňažných tokov z prevádzkovej činnosti je možné určiť pomocou dvoch metód:

- **priama**

Je preferovaná, pretože poskytuje užitočné informácie pre predikciu budúcich prítokov a odtokov, ktoré nie sú pri nepriamej metóde k dispozícii. Služi k zachyteniu hlavných tried hrubých peňažných príjmov a úhrad získaných z účtovných záznamov, úpravou tržieb a nákladov z predaja, či iných položiek z výsledovky.

- **nepriama**

Toky z prevádzkovej činnosti sú nadobudnuté úpravou zisku alebo straty pred zdanením, a to o dopady všetkých ostatných položiek spojených s investičnou či finančnou činnosťou.

Peňažné prostriedky (Cash)

Vyjadrujú peňažnú hotovosť a vklady na vyžiadanie.

Prevádzková činnosť (Operating Activities)

Zobrazuje hlavnú zárobokovú činnosť účtovnej jednotky a ďalšie činnosti, ktoré nie sú ani investičnou a ani finančnou činnosťou.

Investičná činnosť (Investing Activities)

Podáva informácie o nadobúdaní a vyradovaní dlhodobých aktív a investícií.

Finančná činnosť (Financing Activities)

Zahŕňa činnosti, ktoré vedú k zmenám v rozsahu a zložení vloženého vlastného kapitálu a pôžičiek účtovnej jednotky.

Výkaz cash flow musí spĺňať minimálne nasledujúce požiadavky:

- a) Prevádzková činnosť**

- peňažné príjmy z predaja tovarov, výrobkov, služieb a licencií,

- peňažné platby dodávateľom tovaru, materiálu a služieb,
- peňažné platby zamestnancom, správcom daní,
- prijaté či platené úroky a dividendy.

b) Investičná činnosť

- peňažné príjmy z predaja pozemkov, budov, zariadení, nehmotných a iných aktív,
- peňažné platby spojené s obstaraním kapitálových alebo dlhových nástrojov iného podniku,
- peňažné platby spojené s obstaraním pozemkov, budov, zariadení,
- peňažné príjmy z predaja kapitálových alebo dlhových nástrojov iného podniku.

c) Finančná činnosť

- peňažné toky vyplývajúce z emisie akcií,
- peňažné príjmy, ktoré plynú z emisie dlhových cenných papierov,
- peňažné platby u nájomcu finančného leasingu.

d) Ďalšie požiadavky

- čisté zvýšenie alebo zníženie peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov,
- peňažné prostriedky a ekvivalenty na začiatku obdobia,
- peňažné prostriedky a ekvivalenty na konci obdobia.

Odlišnosti IAS/IFRS s českou úpravou týkajúce sa výkazu o peňažných tokoch je, že podľa českej úpravy je dobrovoľným výkazom, ale ak sa zostaví, tak je porovnateľným výkazom s IFRS. Podľa IAS/IFRS je výkaz povinnou súčasťou účtovnej závierky. V súlade s českou úpravou finančné inštitúcie tento výkaz nezostavujú ale ostatné ho vo väčšine prípadov zostavujú, aj keď je dobrovoľný. Výkaz môže byť zostavený za pomoci priamej metódy, kde sú peňažné toky vykázané ako súhrn peňažných príjmov a výdajov súvisiacich s prevádzkovou činnosťou alebo nepriamej metódy, kde sú peňažné toky vykázané na základe úpravy čistého zisku o transakcie nepeňažného charakteru, ako napríklad odpisy. Čo sa týka vykazovania pomocou týchto metód sú české účtovné predpisy porovnateľné s IAS/IFRS a v praxi sa viac využíva nepriama metóda. IAS/IFRS vyžadujú aj klasifikáciu peňažných tokov z prevádzkovej, investičnej a finančnej činnosti, čo je porovnateľné s ČÚP. Avšak výnimku tvorí uvádzanie peňažných tokov v samostatných položkách podľa toho, či sú

spojené s transakciami, ktoré tvoria mimoriadny výsledok hospodárenia, alebo spojené s inkasom a vyplácaním dividend, platby dane z príjmu atď.

e) Komentár k účtovným výkazom (Príloha)

Nároky na zverejnenie v komentári kladie nielen štandard IAS 1, ale aj všetky ostatné štandardy, ktoré majú pre účtovnú jednotku zmysel. Musí byť podaný systematicky, teda každá položka z výkazov musí byť označená odkazom na vzťahujúce sa informácie v komentári. Poskytuje informácie o základni prípravy účtovnej závierky a použitých účtovných pravidlách a prezentuje sa ako samostatná súčasť účtovnej závierky.

Komentár, ako samostatný výkaz v účtovnej závierke, musí spĺňať nasledujúce podmienky:

- prezentovanie informácií o východiskách pre prípravu účtovnej závierky,
- predloženie informácií o charakteristických účtovných pravidlách, ktoré sú vybrané a aplikované na dôležité transakcie a udalosti,
- vykazovanie informácií podľa požiadaviek IFRS, ktoré neboli zverejnené vo výkazoch,
- poskytnúť ďalšie informácie, ktoré neboli publikované vo výkazoch ale sú nutné pre ich porozumenie.

Poradie položiek v komentári má naslednú podobu, ktorá podáva dôležité informácie ako napríklad:

- vyhlásenie zhody z IFRS,
- prehlásenie o oceňovacích základniach a účtovných pravidlách,
- informácie k vysvetľujúcim položkám, ktoré sú obsiahnuté v každom účtovnom výkaze v poradí, v akom sú jednotlivé položky a účtovné výkazy predkladané,
- ostatné informácie vrátane potenciálnych záväzkov a nevykázaných zmluvných vzťahov, nefinančných informácií.

Medzi účtovné zásady, ktoré je potrebné vziať do úvahy pri zverejnení radíme:

- akceptovanie výnosov,
- pravidlá konsolidácie,
- podnikové kombinácie,
- spoločné podniky,
- goodwill,

- vykazovanie a odpisy hmotného a nehmotného majetku,
- investície do nehnuteľností,
- finančné nástroje a investície,
- leasing a nájom,
- zásoby,
- dane vrátane odložených daní,
- rezervy,
- prevod cudzích mien,
- štátne dotácie, atď.

Ďalšie údaje na zverejnenie zahŕňajú aj informácie, ktoré sa týkajú účtovnej jednotky. Jedná sa o údaje o právnej forme, trvalom sídle, popise podstaty operácií a hlavných činností, údaje o materskej spoločnosti, o čiastkach navrhnutých alebo schválených dividend, a pod.

Odlišnosti medzi IAS/IFRS a českou úpravou na požiadavky týkajúce sa komentára k účtovnej závierke. Česká úprava má menej rozsiahle nároky na obsah oproti IAS/IFRS a v oboch prípadoch sa jedná o povinnú súčasť účtovnej závierky.

3.4 Spoločnosť David Brothers Ltd.

Účtovná jednotka David Brothers Ltd. so sídlom v Spojenom kráľovstve Veľkej Británie a Severného Írska vytvorila v Českej republike v roku 2008 organizačnú zložku so sídlom v Prahe.

Firma je zapísaná v obchodnom registri a má dve živnostenské oprávnenia. Prvé sa týka projektovej činnosti vo výstavbe a druhé výroby, obchodu a služieb. Medzi odbory činnosti podniku patria sprostredkovanie obchodu a služieb, poskytovanie software, poradenstva v oblasti informačných technológií, spracovanie dát, realitná činnosť, správa a údržba nehnuteľností, poradenská a konzultačná činnosť, projektovanie pozemkových úprav, reklamná činnosť, marketing, mediálne zastúpenie a ďalšie. Spoločnosť David Brothers Ltd., organizačná zložka má prevádzku v Ostrave, kde vykonáva jednotlivé odbory svojej činnosti. Riaditeľom je pán Ing. David Valíček MBA.

3.5 Vedenie účtovníctva

Spoločnosť David Brothers Ltd. účtuje v sústave podvojného účtovníctva. Používa voľne dostupný program Gnu Cash. V praxi boli vyskúšané viaceré účtovné programy, ktoré bohužiaľ nespĺňali niektoré dôležité kritériá, jednalo sa hlavne problém účtovania viacerých mien, rozdelenia účtovníctva na české a britské, čo je v Gnu Cash vyriešené customizáciou s prevodným mostíkom alebo sa jednalo o kontrolu reportov a výkazov, kedy vlastne nebolo ľahké odhaliť chyby.

Účtová osnova je zostavená presne podľa potrieb spoločnosti s popisom v internom dokumente David Brothers Ltd. Chart of Accounts. Je vedená v dvoch databázach, z toho jedna je v anglickom jazyku, kde sa účtuje o bežných transakciách a druhá je v českom jazyku, ktorá slúži na vykazovanie v Českej republike. Na prevod medzi databázami slúži prevodný mostík. S pribúdajúcimi účtovnými dátami sa v priebehu účtovného obdobia osnova rozširuje a dopĺňa o ďalšie potrebné položky, pričom základné rozdelenie je na aktíva, záväzky a vlastný kapitál, ktoré sú organizované podľa základnej štruktúry výkazov UK GAAP na:

- stále aktíva (fixed assets),
- obežné aktíva (current assets),
- vlastný kapitál (equity),
- krátkodobé záväzky (S/T Creditors – short term),
- dlhodobé záväzky (L/T Creditors – long term),
- náklady (OPEX – operating expenses),
- výnosy (OPIN – operating income),
- zálohy (prepayments),
- dane (taxes),
- a ďalšie.

Účtová osnova obsahuje aj špeciálne položky, ktoré spočívajú v tzv. trading účtoch, vo vnútropodnikovom účtovníctve organizačných zložiek, záväzkoch týkajúcich sa spoločníkov a spoločnosti. Spoločnosť účtuje vo viacerých menách, a to v CZK, GBP, EUR ale aj PLN.

Účtovným obdobím je hospodársky rok, ktorý trvá od 1. 11. do 31. 10., to znamená, že účtovná závierka je zostavovaná za toto obdobie. Vo Veľkej Británii existuje aj fiškálny rok, ktorý trvá od 1. 4. daného roku do 31. 3. nasledujúceho roku a je dôležitý pre hospodárenie štátu, daňové sadzby atď.

3.5.1 Interná smernica

Účtovníctvo zahŕňa účtovanie medzinárodných operácií v pobočkách krajín EÚ, teda v Spojenom kráľovstve Veľkej Británie a Severného Írska a Českej republike. Spoločnosť David Brothers Ltd. korešponduje v Českej republike s právnou formou s. r. o., pričom všetky transakcie sú účtované práve do pobočky Ltd. Pobočka organizačnej zložky sa týka transakcií dôležitých pre výpočet dane z príjmov právnických osôb v Českej republike. Organizačná zložka musí podľa českej legislatívy viesť svoje vlastné knihy, ktoré spĺňajú podmienky českého účtovníctva. Ako pomoc môžu slúžiť knihy Ltd. vedené pravidlami FRSSE.

Interná smernica David Brothers Ltd. Accounting Policy – Accounting policy and rules je dokument, ktorý pojednáva o vnútorných predpisoch vo viacerých problematikách napríklad:

- **meny**

Spoločnosť používa viac mien pre jej prevádzku, samozrejme v súlade s IAS 21 je potrebné vziať do úvahy funkčnú menu a menu vykazovania tak, aby bol účtovný systém najefektívnejší a poskytol verný a poctivý obraz. Funkčnou menou je česká koruna a definícia podľa FRSSE je vlastne mena primárneho ekonomického prostredia, v ktorom spoločnosť pôsobí a vytvára čisté peňažné toky. Z toho vyplýva, že funkčnou menou Ltd. je tiež česká koruna. Interná smernica uvádza aj pravidlá pre situácie, kedy sú sumy pôvodne denominované v iných menách ale pre účely zákonného vykazovania a pre výpočet dane sú premenené na menu vykazovania.

- **dane**

Spoločnosť sa v oblasti daní z príjmov riadi zmluvou o zamedzení dvojitého zdanenia. Dňa 5. 11. 1990 bola v Londýne táto zmluva podpísaná v obore daní z príjmov zisku a majetku medzi vládou Českej a Slovenskej Federatívnej Republiky a vládou Spojeného kráľovstva Veľkej Británie a Severného Írska. Zmluva je platná na základe svojho článku 27 odseku 1 dňom 20. 12. 1991.

Počnúc štvrtým kvartálom roku 2008 sa účtovná jednotka stala platcom DPH.

- **pohľadávky a záväzky**

Vedú sa v knihe pohľadávok a záväzkov a sú označované skratkami anglických názvov napr. vystavená faktúra SI – Sales Invoice. Záväzky voči zamestnancom sú v prvom rade výplatné pásky, kde im vzniká nárok na mzdu za vykonanú prácu.

Ďalšie výdaje spojené so zamestnancami činia hlavne vyúčtovanie pracovnej cesty a vyúčtovanie drobných výdavkov. Ostatné transakcie sú účtované priamo do hlavnej knihy tzv. GL – General Ledger s označením interný doklad GJ – General Journal. Interný doklad je špecifický dokument, ktorý musí okrem čísla, dátumu vykonania transakcie, čiastky, účtov obsahovať aj stručný popis transakcie, odkaz na listinný dôkaz napr. faktúra alebo doklad a podpis jedného alebo viacerých oprávnených signatárov.

- peňažné transakcie

Peňažné operácie týkajúce sa bankového účtu, sú zaznamenávané na príslušný bankový účet v konkrétnej mene a zdrojovým dokumentom je výpis z bankového účtu. Hotovostné operácie sa zaznamenávajú na základe prvotných dokladov ako príjmový alebo výdajový pokladničný doklad.

- dlhodobý majetok

Interná smernica stanovuje, že dlhodobým majetkom je aktívum v obstarávacej cene vyššej ako 10 000 Kč, takže aj dlhodobý majetok uznaný vo Veľkej Británii vyhovuje českej regulácii. Hmotný majetok TA – Tangibles Assets zahŕňa účtovanie dlhodobého hmotného majetku (DHM) a drobného dlhodobého hmotného majetku (DDHM). Nehmotný majetok IA – Intangibles Assets zahŕňa účtovanie dlhodobého nehmotného majetku (DNM) a drobného dlhodobého nehmotného majetku (DDNM). Dlhodobý majetok je vedený na inventárnych kartách a drobný majetok je účtovaný priamo do nákladov.

3.5.2 Prevodný mostík

Tvorí základný pilier v prevode databáz, pretože pri uzávierkových operáciách je dôležité aby sa účty z britskej databázy dokázali správne previesť do českej databázy. Britská účtová osnova je vedená „slovne“ čísla účtov nie sú pevne dané, taktiež ani skupiny nie sú podľa predvoleného vzoru a tvoria postupnú hierarchiu kmeňového účtu a ďalších podúčtov.

Kódy účtov sú dvojciferné, postupne trojciferné až štvorciferné čísla. Tie sú rozdelené ešte podľa poradia, takže poslednú hierarchiu uzatvárajú päťciferné čísla napr. 1211-1 a 1211-2, ktoré rozdeľujú účty na Ltd. a Os. Okrem kódu účtu obsahuje účet aj poznámky,

ktoré sú veľmi dôležité, pretože sa tu pridáva číslo účtu, ktoré presne zodpovedá českému účtovníctvu.

V praxi funguje táto teória podľa David Brothers Ltd. Chart of Accounts nasledovne:

Stále aktíva (Fixed assets) – 12

Nehmotný majetok (Intangibles) – 121

Goodwill – 1211

Goodwill – Os – 1211-2

Software (Softvér) – 1212

Software – Ltd – 1212-1

Software – Os – 1212-2

Other IA (Ostatný nehmotný majetok) – 1219

Other IA – Ltd – 1219-1

Other IA – Os – 1219-2

Všetky účtovné prípady, ktoré sa týkajú nehmotného majetku, teda napríklad zaradenie softvéru do užívania alebo vyradenie softvéru sa budú účtovať na účet organizačnej zložky. Účty Os všeobecne slúžia na účtovanie všetkých operácií, ktoré sa objavujú v organizačnej zložke.

Čo sa týka prevedenia účtu 1212-2 do českého účtovníctva jedná sa o účet 013 – Softvér. To znamená, že v poznámke účtu je napísaná 013, a keď pri účtovnej závierke dochádza k prevodu databáz, tak účet 1212-2 sa prekladá do účtu 013.

3.5.3 Základné transakcie v spoločnosti

Spoločnosť David Brothers Ltd., organizačná zložka účtuje o bežných ale aj o atypických transakciách, pričom o špecifických transakciách sa účtuje zriedkavejšie.

Tieto informácie sú popísané v účtovnej metodike, ktorá sa týka účtovania transakcií. Nejde o popis každej možnej kombinácie, ale je uvádzaný iba spôsob účtovania popísaný na názorných prípadoch účtovania. Pri konkrétnom účtovaní je potrebné dôsledne rozlišovať, či daná transakcia vyhovuje niektorému názornému príkladu alebo ide o úplne inú operáciu.

Najdôležitejšie pravidlá pre jednotlivé transakcie sú:

- „rozhodnúť akej časti spoločnosti sa daný úkon týka Ltd. alebo Os,
- povaha účtovného prípadu „kto, čo, s kým, kedy a za koľko“
- protistrana účtovného prípadu,

- dátum uskutočnenia transakcie,
- mena transakcie, ak ide o cudziu menu, tak kurz k lokálnej mene (CZK) a jej odpovedajúca čiastka,
- suma bez DPH, DPH a suma vrátane DPH.¹⁰

Transakcie, ktoré sa vyskytujú v spoločnosti David Brothers Ltd., sú rozdelené na 4 typy, každý z nich zahŕňa určité druhy dokladov, ktoré sa v spoločnosti vyskytujú, a o ktorých sa účtuje, pričom sú nazvané skratkami z anglických názvov.

Všetko je uvedené v internej smernici David Brothers Ltd., Accounting Policy – typical transaction, podľa ktorej sa členia na operácie:

a) Hotovostné

- BA (Bank Account - bankový účet),
- CR (Cash Receipt – príjmový pokladničný doklad),
- CV (Cash Voucher – výdajový pokladničný doklad),

b) Pohľadávka, záväzok

- SI (Sales Invoice – vystavená faktúra)
- PI (Purchase Invoice – prijatá faktúra)

c) Mzdová

- PS (Pay slip – výplatná páska)

d) Majetková

- FA (Fixed Assets – stále aktíva, inventárna karta)

e) Všeobecná, interná

- GJ (General journal – interný doklad)

Pri účtovaní transakcií sa naskytujú dve možnosti:

- a) účtovanie všetkých transakcií Ltd. a Os spoločne a následné rozdelenie alebo
- b) účtovanie transakcií Ltd. a Os oddelene a následné spojenie.

V praxi sa častejšie využíva druhý spôsob, ktorý je prehľadnejší a vieme z neho presne odhaliť, ktorá transakcia sa týka britského a českého účtovníctva. Náročné je to v súčasnom účtovaní do dvoch databáz. Nevýhodou prvého typu je hlavne to, že všetko je pohromade a bez prevodného mostíka nevieme určiť, ktoré transakcie patria do českého účtovníctva. Spoločnosť využíva prvý spôsob účtovania za pomoci prevodného mostíka.

¹⁰ David Brothers Ltd. Accounting Policy – typical transactions. Interní dokument. 2011

4 Praktická aplikácia v spoločnosti David Brothers Ltd., organizačná zložka

Spoločnosť David Brothers Ltd. sa opiera o Medzinárodné účtovné štandardy vo viacerých oblastiach, týkajúcich sa hlavne kurzových rozdielov, peňažných tokov ale aj odloženej dane, o ktorej účtuje.

4.1 IAS/IFRS využívané v spoločnosti

IAS 7 Výkazy peňažných tokov sa vzťahujú na poskytovanie informácií o prebehnutých zmenách stavov peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov účtovnej jednotky. Súčasťou štandardu sú aj peňažné toky v cudzej mene, ktorých problematika sa týka aj spoločnosti David Brothers Ltd., organizačná zložka.

*„Peňažné toky z transakcií v cudzej mene sa vykazujú vo funkčnej mene účtovnej jednotky, pričom pre čiastku v cudzej mene sa použije menový kurz medzi funkčnou menou a cudzou menou k dátumu peňažného toku.“*¹¹ Peňažné toky, ktoré sú vyjadrené v cudzej mene sú vykazované spôsobom konzistentným s IAS 21 Dopady zmien menových kurzov.

IAS 12 Dane zo zisku stanovuje prístup účtovného riešenia dane zo zisku. *„Splatná daň je čiastka daní zo zisku k úhrade z titulu zdaniteľného zisku za obdobie.“*¹² Odložené daňové záväzky sú čiastky dane zo zisku splatné v budúcich obdobiach a odložené daňové pohľadávky sú čiastky dane zo zisku nárokované v budúcich obdobiach.

IAS 21 Dopady zmien menových kurzov patrí do skupiny Medzinárodných účtovných štandardov, ktorý zahŕňa hlavne definíciu funkčnej meny a meny prezentácie, zaúčtovanie cudzo menných transakcií vo funkčnej mene, zaúčtovanie zahraničnej jednotky a prezentáciu v inej mene než je funkčná mena.

Účtovná jednotka môže vykonávať zahraničnú činnosť spôsobom, kedy realizuje cudzo menné transakcie, prípadne má zahraničné jednotky ako napríklad dcérsky, pridružený, spoločný podnik alebo pobočku vykazujúcej jednotky. Pričom jej aktivity sú umiestnené, či vedené v inej zemi, alebo v inej mene než aktivity prezentujúcej jednotky.

¹¹ IAS 7 Výkazy peněžných toků, odst. 25

¹² IAS 12 Daně ze zisku, odst. 5

Pri zostavovaní účtovnej závierky je potrebné zvoliť si funkčnú menu (*functional currency*), čo je vlastne mena primárneho ekonomického prostredia, v ktorom účtovná jednotka vykonáva svoju činnosť. Funkčnou menou spoločnosti David Brothers Ltd., organizačná zložka je česká koruna (CZK). Mena prezentácie (*presentation currency*) je mena, v ktorej je predkladaná účtovná závierka spoločnosti. Štandard pripúšťa akúkoľvek menu prezentácie, pričom menou prezentácie spoločnosti je britská libra (GBP). To znamená, že ak sa mena, v ktorej sa prezentuje účtovná závierka účtovnej jednotky líši od funkčnej meny spoločnosti, výsledky a finančná pozícia sa prevádzajú do meny vykazovania.

Zaúčtovanie cudzo mennej transakcie pri začiatočnom zaúčtovaní vo funkčnej mene má byť zaúčtovaná tak, že sa čiastka v cudzej mene prepočíta spotovým kurzom medzi funkčnou a cudzou menou k dátumu transakcie. Následne musí účtovná závierka spĺňať nejaké podmienky a cudzo menné položky sa musia prevádzať pomocou kurzov.

Peňažné položky sa prevádzajú s pomocou uzávierkového kurzu.

Nepeňažné položky oceňované v historických obstarávacích nákladoch sa prevedú použitím menového kurzu k dátumu transakcie. Nepeňažné položky oceňované v reálnej hodnote sa premieňajú kurzom, ktorý platil v deň, kedy bola určená reálna hodnota.

Uzávierkový kurz je menový kurz k súvahovému dňu t.j. k 31. 10. 2011.

V českej úprave chýba definícia peňažných a nepeňažných položiek, takže sa v detailoch líši od IAS/IFRS.

Prepočet jednotlivých transakcií, ktoré sú vyjadrené v cudzej mene je prevedený smeným kurzom platným v deň, kedy transakcia prebehla. Podľa českých účtovných pravidiel musí byť použitý kurz vyhlásený centrálnou bankou alebo môže účtovná jednotka použiť pevný kurz, ktorý stanovuje vnútorný predpis účtovnej jednotky maximálne pre obdobie 12 mesiacov. Podstatou pevného kurzu je, že musí ísť o kurz vyhlásený centrálnou bankou k prvému dňu obdobia, za ktoré bude tento kurz používaný. Pri devalvácii alebo revalvácii českej meny musí byť pevný kurz upravený.

Konsolidovaná účtovná závierka musí v rámci cudzích mien spĺňať určité pravidlá, ktoré sa týkajú použitia kurzu pri prepočtoch.

Peňažné aktíva a záväzky spravované v cudzej mene sú prepočítané smeným kurzom platným k súvahovému dňu. Podľa českých pravidiel musí byť použitý kurz vyhlásený centrálnou bankou k súvahovému dňu.

Nepeňažné aktíva a záväzky spravované v cudzej mene sú prepočítané historickým kurzom k dňu obstarania. České pravidlá vyžadujú prepočet kapitálových investícií smeným kurzom, ktorý je vyhlásený centrálnou bankou a je platný k súvahovému dňu.

Jednotlivé položky vo výkaze zisku s straty sa prepočítavajú historickým kurzom platným k dňu transakcie alebo priemerným kurzom za obdobie. Podľa českých pravidiel je potrebné použiť buď kurz vyhlásený centrálnou bankou alebo dopredu určený pevný kurz, stanovený maximálne na jedno účtovné obdobie. Nie je možné využiť priemerný smený kurz.

V súlade s IAS/IFRS sa nepeňažné položky vedené v cudzej mene a vedené v reálnej hodnote prepočítavajú kurzom platným k dátumu, kedy bola reálna hodnota stanovená.

V spoločnosti sa pri začiatočnom zaúčtovaní používa spotový kurz k dátumu transakcie. Pri zostrojovaní účtovnej závierky sú peňažné aktíva a záväzky prepočítavané uzávierkovým kurzom, nepeňažné aktíva sú ocenené v historických cenách k dátumu obstarania aktíva, k čomu slúži výpočet v analýze BS a pri odpisovaní týchto aktív vznikajú kurzové rozdiely, ktoré sú účtované do rezerv ako kurzový rozdiel v tomto roku (*translation difference this year*). Ostatné položky vo výkaze Balace Sheet sú prepočítané uzávierkovým kurzom (*closing rate*) a položky výkazu P & L sú prepočítané priemerným kurzom (*average rate*). V spoločnosti sa rozlišujú dva druhy kurzových rozdielov a to bežné kurzové rozdiely, ktoré sú účtované do nákladov alebo výnosov a kurzové rozdiely vzniknuté pri preklade mien, ktoré sú účtované priamo do vlastného kapitálu.

4.2 Nakladanie s menami a kurzové rozdiely

Metódy práce s menami podľa FRSSE

Podľa predpisu CFM26220 môže byť použitým kurzom tzv. závierkový kurz a použitou metódou je metóda čistej investície. SSAP 20 vyžaduje, aby boli čisté investície spoločnosti v zahraničnom podniku prepočítané závierkovým kurzom, výkaz ziskov a strát zahraničného podniku musí byť premenený buď závierkovým kurzom, alebo priemerným kurzom za dané obdobie a všetky vzniknuté kurzové rozdiely vyplývajúce z konsolidácie sú zaúčtované pomocou rezerv. SSAP 20 ponecháva na spoločnosti, či si zvolí použitie uzávierkového kurzu alebo priemerného kurzu za obdobie. V praxi sa stalo použitie priemerného kurzu skoro univerzálne. Ale podľa toho, ako sa spoločnosť rozhodne, musí sa aplikovať dôsledne z jedného do druhého obdobia. Uzávierkový kurz udržiava vzťahy uvedené v účtovnej závierke podniku, ale použitie SSAP je odôvodnené tým, že lepšie odráža vplyv peňažných tokov za celé obdobie skupiny. Požiadavky spoločnosti, ktoré prijímajú FRS 23/IAS

21 sú v zásade rovnaké, aj keď nie je žiadna možnosť prekladať zisk alebo stratu za obdobie výmenným kurzom.

V zhode s predpisom CFM26270 môže byť použitá časová metóda. SSAP 20 pri časovej metóde používa k prepočtu peňažných aktív a záväzkov výmenný kurz. Nepeňažné aktíva a záväzky sú prepočítané pomocou historickej ceny. Je to jedno zo základných pravidiel pre prípravu účtovnej závierky podľa CFM26040.

Kurzový rozdiel

Vyjadruje rozdiel, ktorý je výsledkom prevodu určitého množstva jednotiek jednej meny do inej meny pri rôznych menových kurzoch. *„Kurzové rozdiely vznikajú pri vyrovnaní peňažných položiek v menových kurzoch odlišných od tých, ktorými boli prevedené pri prvotnom zaúčtovaní behom obdobia alebo v minulých účtovných závierkach, sa účtujú ako zisky alebo straty v období, kedy vznikli.“*¹³

Kurzové rozdiely môžeme rozdeliť do dvoch skupín:

- vzniknuté v priebehu účtovného obdobia k okamihu uskutočnenia účtovného prípadu,
- účtované pri uzatváraní účtovných kníh, teda k súvahovému dňu.

Výsledkom kurzových rozdielov môže byť buď kurzový zisk alebo strata, ktoré sú vykázané ako súčasť zisku alebo straty v danom období.

Currency trading

Symbolizuje skupina účtov, kde sa zaznamenávajú transakcie súvisiace s cudzími menami. Behom účtovného obdobia sú tu účtované rôzne úkony ako napríklad faktúry, výplata odmien štatutárom, alebo aj vyúčtovanie zahraničnej pracovnej cesty v cudzích menách prepočítané kurzom na funkčnú menu, teda CZK. Tieto účty sa opäť rozdeľujú na organizačnú zložku a Ltd. Medzi jednotlivými účtami sa na konci účtovného obdobia vyčísľujú kurzové rozdiely, ktoré sa následne zaúčtujú buď do nákladov alebo výnosov.

4.3 Účtovanie organizačných jednotiek

Dôležitou súčasťou vedenia účtovníctva organizačnej zložky zahraničnej účtovnej jednotky je vybalansovanie účtov pohľadávok a záväzkov voči spriazneným osobám, ktoré vyplýva z právnej formy pobočky. Účtovné výkazy pobočiek musia byť vnútorne vybalansované, to znamená nemôžu sa objavovať nezrovnalosti medzi Ltd. a Os. Jedná sa

¹³ Svobodová (2011, s. 136)

o skupinu pohľadávkových účtov Owed by Related (dlhová pohľadávka) a záväzkových účtov Owings to Related (dlhový záväzok) rozdelené na Ltd. a Os., ďalej podľa cudzích mien na CZK a EUR. Týka sa to napríklad transakcií, kedy sa prevádzajú peňažné prostriedky z bankového účtu Ltd. v cudzej mene na bankový účet Os v českých korunách. V princípe tieto účty predstavujú interné účty, ktoré sa na konci obdobia vzájomne započítavajú. Na konci účtovného obdobia sa musí pohľadávkový účet rovnať záväzkovému ako je dané na účtoch Owed by Related a Owings to Related Ltd a Os. To znamená, že na konci účtovného obdobia je na účte pohľadávkovom 25 188,- a na účte záväzkovom 25 188,-. S ohľadom na princíp kompenzácie je potrebné tieto položky upraviť, aby nedochádzalo k obmedzovaniu schopnosti užívateľov pochopiť transakcie a zhodnotiť budúce peňažné toky podniku, ktoré môže nastať pri týchto účtoch. V záujme toho sa pri závierkových úpravách reporty opravujú o tieto položky, pretože aj keď sa započítavajú vzájomne, tak v podstate „umelo nafukujú“ hodnotu pohľadávok a záväzkov, preto je vhodné aby neboli tieto položky započítané, ale pohľadávky a záväzky znížené o túto čiastku.

4.4 Uzávierkové operácie

Pokiaľ má účtovná závierka podávať verný a poctivý obraz, má zaistiť aktuálny princíp a spĺňať ďalšie podmienky, je dôležité pred jej zostrojením vykonať uzávierkové operácie, ktoré dopomáhajú k vyčíslovaniu výsledku hospodárenia, zisťovaniu kurzových rozdielov, atď. V spoločnosti David Brothers Ltd., sa vykonávajú mimo iné uzávierkové operácie napríklad nasledovné:

Vyčíslenie kurzových rozdielov

Kurzové rozdiely sa vypočítajú pomocou jednotlivých zostatkov na Currency trading účtoch k 31. 10. 2011. Zostatky v cudzích menách je potrebné prepočítať kurzom českej národnej banky k tomuto dátumu a vyčísliť kurzový rozdiel (Currency exchange differences). Tento bežný kurzový rozdiel predstavuje buď kurzový zisk, ktorý je následne zaúčtovaný do výnosov alebo kurzovú stratu, ktorá bude zaúčtovaná do nákladov.

Účty Currency trading sú podľa David Brothers Ltd. Chart of Accounts syntetické účty v skupine 92 – Suspense P/L, ktoré sa separujú na účty podľa jednotlivých mien. Každý Trading účet má dva analytické účty v českej korune a danej cudzej mene. V nasledujúcich výpočtoch je vysvetlený postup zisťovania kurzových rozdielov, podľa kurzu ČNB v zmysle § 24 odst.6 ZoÚ a jednotlivé výpočty sú rozdelené podľa jednotlivých pobočiek a mien.

a) Výpočet kurzových rozdielov z transakcií spojených so spoločnosťou Ltd.

Štruktúra hierarchie účtu vyzerá nasledovne Currency Trading -> Trading Kč/£ -> Trading Kč/£ - Ltd a tento účet Ltd. sa rozdeľuje na účet CZK a GBP. Najprv je dôležité vyčísliť konečný zostatok na účtoch k dátumu uzávierky, t.j. k poslednému dňu účtovného obdobia, teda k 31. 10. 2011.

Stav na účte CZK = 8145,70 Kč

Stav na účte GBP = 286,78 £

Aby sa dal vyčísliť kurzový rozdiel, tak je potrebné zistiť kurz Českej národnej banky k dátumu účtovnej závierky, t. j. 31. 10. 2011.

Kurz GBP/CZK = 28,404 Kč/£

Týmto kurzom prepočítame konečný zostatok GBP.

$$282,43 \cdot 28,404 = 8\,022,21 \text{ Kč}$$

Výpočtom sme zistili, že po prepočte kurzom by mal byť konečný zostatok na účte CZK vyšší ako je. Rozdiel činí $8\,022,21 - 8\,145,70 = -123,49$. Z tohto výpočtu vyplýva, že vzniká kurzový rozdiel – strata vo výške 123,49 Kč.

Ďalšou menou, kde môže vzniknúť kurzový rozdiel je euro. Štruktúra hierarchie účtu vyzerá rovnako ako v predchádzajúcom prípade Currency Trading -> Trading Kč/€ -> Trading Kč/€- Ltd a tento účet Ltd. sa rozdeľuje na účet CZK a EUR. Výpočet kurzového rozdielu má rovnaký postup ako v predošlom prípade.

Stav na účte CZK = 1 777,86 Kč

Stav na účte EUR = 52,51 €

Aby sa dal vyčísliť kurzový rozdiel, tak je potrebné zistiť kurz Českej národnej banky k dátumu účtovnej závierky, t. j. 31. 10. 2011.

Kurz EUR/CZK = 24,800 Kč/€

Týmto kurzom prepočítame konečný zostatok EUR.

$$52,51 \cdot 24,800 = 1\,302,25 \text{ Kč}$$

Výpočtom sme zistili, že po prepočte kurzom by mal byť konečný zostatok na účte CZK nižší ako je. Rozdiel činí $1\,302,25 - 1\,777,86 = -475,61$. Z tohto výpočtu vyplýva, že vzniká kurzový rozdiel – strata vo výške 475,61 Kč.

b) Výpočet kurzových rozdielov z transakcií spojených s Os.

Štruktúra hierarchie účtu vyzerá rovnako ako v prípade Ltd. Currency Trading -> Trading Kč/€ -> Trading Kč/€ - Os a tento účet Os sa rozdeľuje na účet CZK a EUR. Opäť sa vyčíslí konečný zostatok na účtoch k 31. 10. 2011 a čiastka v zahraničnej mene sa prepočíta kurzom a vyčíslí sa kurzový rozdiel.

Stav na účte CZK = 4 692,17 Kč

Stav na účte EUR = 190,70 €

Kurz EUR/CZK = 24,800 Kč/€

Týmto kurzom prepočítame konečný zostatok EUR.

$$190,70 \cdot 24,800 = 4\,729,36 \text{ Kč}$$

Výpočtom bolo zistené, že po prepočte kurzom by mal byť konečný zostatok na účte CZK vyšší ako je. Rozdiel činí $4692,17 - 4\,729,36 = -37,19$. Z tohto výpočtu vyplýva, že vzniká kurzový rozdiel – zisk vo výške 37,19 Kč.

Ďalšou používanou menou, kde môže vzniknúť kurzový rozdiel je poľský zloty. Štruktúra hierarchie účtu vyzerá rovnako ako v predchádzajúcom prípade Currency Trading -> Trading Kč/ Zł -> Trading Kč/ Zł – Os a tento účet Os. sa rozdeľuje na účet CZK a PLN. Výpočet kurzového rozdielu má rovnaký postup ako v predošlých situáciách.

Stav na účte CZK = 139,65 Kč

Stav na účte PLN = 22,60 Zł

Kurz EUR/CZK = 5,709 Kč/Zł

Týmto kurzom prepočítame konečný zostatok PLN.

$$22,60 \cdot 5,709 = 129,02 \text{ Kč}$$

Výpočtom bolo zistené, že po prepočte kurzom by mal byť konečný zostatok na účte CZK vyšší ako je. Rozdiel činí $139,65 - 129,02 = 10,63$. Z tohto výpočtu vyplýva, že vzniká kurzový rozdiel – strata vo výške 10,63 Kč.

V nasledujúcej tabuľke je spracovaný príklad výpočtov kurzových rozdielov k 31. 10. 2011.

ÚJ	Účet	Konečný zostatok k 31.10.2011	Kurz k 31.10.2011	Prepočet meny na CZK	Kurzový rozdiel	Z / S
Ltd	Trading Kč/£ - Ltd – CZK	8022,21	-	-	-	
	Trading Kč/£ - Ltd – GBP	286,78	28,404	8145,70	- 123,49	S
	Trading Kč/€ - Ltd – CZK	1 777,86	-	-	-	
	Trading Kč/€ - Ltd – EUR	52,51	24,800	1302,25	- 475,61	S
Os	Trading Kč/€ - Os – CZK	4692,17	-	-	-	
	Trading Kč/€ - Os – EUR	190,70	24,800	4729,36	+ 37,19	Z
	Trading Kč/ Zł - Os – CZK	139,65	-	-	-	
	Trading Kč/ Zł – Os – PLN	22,60	5,709	129,02	- 10,63	S

Tab. 4.4.1 Vyčíslenie kurzových rozdielov k 31. 10. 2011, zdroj: David Brothers Ltd. *Chart of Accounts*. Interní dokument. 2011

Tieto kurzové rozdiely sa následne zaúčtujú na príslušné účty, a to zisk na účty Forex Diff's – Foreign Exchange Differences (kurzové rozdiely) buď Ltd., alebo Os / príslušný Trading účet Ltd. alebo Os, ktorého sa vyčísl'ovanie kurzových rozdielov týka. Ak vznikne kurzová strata zaúčtuje sa na rovnaké účty na opačných stranách. Týmto preúčtovaním zistených rozdielov nám na účte Forex Diff's Ltd. a Forex Diff's Os vznikne celkový kurzový rozdiel, ktorý sa zaúčtuje buď ako kurzový zisk do výnosov alebo ako kurzová strata do nákladov. V tomto prípade vzniká na účte Forex Diff's Ltd. kurzová strata $-123,49 - 475,61 = -599,10$ Kč a na účte Forex Diff's Os kurzový zisk $+37,19 - 10,63 = +26,56$ Kč. Zaúčtovaním kurzovej straty do nákladov a kurzového zisku do výnosov budú na účtoch Forex Diff's Ltd. a Os konečné zostatky rovné nule.

Inventúra hotovosti

Dôležitou súčasťou kontroly pred účtovnou závierkou je inventúra hotovosti, čo je zistenie a porovnanie stavu v účtovníctve so skutočnosťou. Inventúra zaisťuje dohľad nad účtami, kde sa účtujú hotovostné operácie ako pokladňa (*Petty Cash*) alebo účet drobných

výdajov (*Cash desk*). Pri inventúre môže byť zistený inventarizačný rozdiel buď v podobe manka alebo prebytku.

Rekonciliácia bankového účtu

Význam rekonciliácie je uvádzanie do súladu alebo postup v zisťovaní rôznych zistených nezrovnalostí týkajúcich sa účtovania bankového účtu. Spoločnosť v súčasnosti využíva dva bankové účty z toho jeden Ltd. v mene EUR a jeden účet Os v mene CZK. Po zaúčtovaní príslušného bankového výpisu za daný mesiac musí byť prevedená kontrola konečného zostatku na bankovom účte, ktorý musí súhlasiť s konečným zostatkom na mesačnom výpise z banky. Vykonáva sa tzv. odsúhlasenie zostatkov na bankovom účte.

Inventúra pohľadávok a záväzkov

*„Účtovné jednotky inventarizáciou zisťujú skutočný stav všetkého majetku a záväzkov a overujú, či zistený skutočný stav zodpovedá stavu majetku a záväzkov v účtovníctve a či nie sú dané dôvody pre účtovanie o položkách podľa § 25 odst. 3. Inventarizáciu účtovné jednotky vykonávajú k okamihu, ku ktorému zostavujú účtovnú závierku ako riadnu alebo mimoriadnu.“*¹⁴ Podľa § 30 zákona o účetníctví sa skutočné stavy majetku a záväzkov zisťujú buď fyzickou inventúrou hmotného majetku, popřípade nehmotného majetku a dokladovou inventúrou záväzkov a pohľadávok, popřípade ostatných zložiek, kde nie je možné urobiť fyzickú inventúru.

Inventúra pohľadávok a záväzkov sa vykonávala k dátumu účtovnej závierky t. j. 31. 10. 2011. Podľa § 7 odst. 2 Vyhlášky č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků je základným spôsobom zisťovania skutočného stavu pri dokladovej inventúre overenie podľa inventarizačných evidencií.

Výsledkom inventarizácie pohľadávok bolo zistené, že k dňu 31. 10. 2011 spoločnosť neeviduje žiadne pohľadávky a záväzky činia 162 798 Kč.

Zápočty vzájomných pohľadávok a záväzkov

Počas účtovného obdobia vznikajú medzi spoločnosťou a účastníkmi štatutárneho orgánu pohľadávky a záväzky súvisiace s vkladáním a požičiavaním peňazí alebo platením rôznych výdavkov. Jednotlivé transakcie sú vedené na aktívnych účtoch Director's Loan na meno osoby, ktorej sa dané pohľadávky alebo záväzky týkajú a sú opäť rozdelené na Ltd. a

¹⁴ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetníctví, § 29

Os. Na konci účtovného obdobia pri závierkových úpravách dochádza k regulácii pohľadávok a záväzkov vzájomnými zápočtami (set off). Z nezapočítaných resp. z nespárovaných transakcií vznikne buď kladný alebo záporný zvyšok, teda konečný zostatok na účte môže byť buď pohľadávka alebo záväzok štatutárov voči firme.

4.5 Účtovná závierka

Po všetkých závierkových úpravách dochádza k získaniu závierkových zostáv, teda konečných zostatkov na jednotlivých účtoch. Vychádza sa teda z dvoch databáz, z ktorých budú vybrané jednotlivé zostavy. Prvá zostava je potrebná na účtovnú závierku podľa britských pravidiel a vychádza zo všetkých transakcií ako Ltd., tak aj Os. Druhá zostava vyplýva z transakcií týkajúcich sa Os, pričom sa vychádza z prevodného mostíka, pomocou ktorého oddelíme časti potrebné pre účtovnú závierku podľa českých účtovných pravidiel. Koniec jednotlivých zostáv tvorí suma aktív, pasív, vlastný kapitál a zisk/strata, samozrejme platí pravidlo, že

$$\sum \text{aktív} = \sum \text{pasív} + \text{vlastný kapitál} \pm \text{zisk/strata}.$$

4.5.1 Britská účtovná závierka

Britská účtovná závierka obsahuje súvahu, výkaz ziskov a strát i prílohu k účtovnej závierke a je zostavená na základe kompletnej zostavy a výpočtov. Dôležitými článkami v jednotlivých výkazoch sú kurzy CZK/GBP k dátumu účtovnej závierky. Uvádza sa priemerný kurz za obdobie 1. 11. 2010 až 31. 10. 2011 t. j. hospodársky rok, ktorý činí 28,23425 CZK/GBP a uzávierkový kurz 28,338 CZK/GBP k 31. 10. 2011.

Položky zo zostavy sú doplnené podľa jednotlivých skupín do Balance Sheet nasledovne:

CALLED UP SHARE CAPITAL NOT PAID

Nesplatený základný kapitál spoločnosť neeviduje.

FIXED ASSETS

Stále aktíva tvoria hmotný majetok, nehmotný majetok rozdelený podľa jednotlivých zložiek znížený o amortizáciu, teda opotrebenie a ďalej dlhodobý finančný majetok, ktorý spoločnosť k dátumu účtovnej závierky neeviduje.

CURRENT ASSETS

Obežné aktíva tvoria zásoby, pohľadávky, krátkodobý finančný majetok a peňažné prostriedky v hotovosti a na bankovom účte.

PREPAYMENTS AND ACCRUED INCOME

Tvoria účty prechodných účtov aktív, konkrétne náklady a príjmy budúcich období.

CREDITORS: AMOUNTS FALLING DUE WITHIN ONE YEAR

Krátkodobé záväzky tvoria hlavne z záväzky obchodného styku alebo ostatné záväzky so splatnosťou do 1 roka.

NET CURRENT ASSETS/LIABILITIES

Vymedzuje čisté aktíva/záväzky.

TOTAL ASSETS LESS CURRENT LIABILITIES

Predstavuje sumu celkových aktív znížených o záväzky.

CREDITORS: AMOUNTS FALLING DUE AFTER MORE THAN ONE YEAR

Zobrazuje dlhodobé záväzky so splatnosťou dlhšou ako 1 rok.

PROVISIONS FOR LIABILITIES

Zahŕňa podmienené záväzky.

ACCRUALS AND DEFERRED INCOME

Tvoria účty prechodných účtov pasív, konkrétne teda výnosy a výdaje budúcich období.

CAPITAL AND RESERVES

Predstavuje účty rezerv, vlastný kapitál, zisk bežného účtovného obdobia a nerozdelený zisk minulých rokov.

TOTAL ASSETS

Suma aktív.

TOTAL LIABILITIES

Suma záväzkov.

EQUITY

Vlastný kapitál.

TOTAL L + E

Suma záväzkov a vlastného kapitálu, t. j. suma pasív.

Income statement alebo aj profit and loss statement tzv. P&L sa skladá z položiek:

OPERATING INCOME

Zahŕňajú prevádzkové výnosy spoločnosti, ktoré vychádzajú z činností, ktoré spoločnosť vykonáva ako napr. územné plánovanie.

OPERATING EXPENSE

Tvoria prevádzkové náklady súvisiace s činnosťou podniku napríklad spotreba materiálu, služby, náklady spojené so zamestnancami, odpisy a ostatné prevádzkové náklady.

INVESTMENT INCOME

Skladajú sa z finančných výnosov ako napríklad úroky.

INVESTMENT EXPENSE

Finančné náklady môžu tvoriť platené úroky.

PROFIT OR LOSS ON ORDINARY ACTIVITIES BEFORE TAXATION

Zahŕňa zisk alebo stratu pred zdanením.

PROFIT OR LOSS ON ORDINARY ACTIVITIES AFTER TAXATION

Tvorí zisk alebo stratu po zdanení.

PROFIT OR LOSS FOR THE FINANCIAL YEAR

Vypočítaný zisk alebo strata za finančný rok.

Prílohu k účtovnej závierke tvoria analýzy jednotlivých výkazov. Analýzy (*Analysis*) vychádzajú zo súvahy a výkazu zisku a straty z bežného roku a roku minulého. Príznačným je dokument Report of the Director and Unaudited Financial Statements, ako správa riaditeľa a neauditovaných účtovných výkazov uvedený v prílohe č. 6. Výkaz tvoria položky, ktoré sú zahrnuté v súhrnných analýzach BS a P&L z interného dokumentu David Brothers Ltd. BS Analysis, pričom v poznámke je obsiahnuté číslo, ktoré presne uvádza, do ktorej časti sa hodnota prevádza.

David Brothers Ltd.

Analýza zložiek výkazu zisku a straty, P&L (Sample)

	Notes	2011 £	2010 £
Turnover		40 795	35 655
Administration expenses	2	-43 309	-35 818
Operating (loss)		<u>-2 514</u>	<u>-163</u>
Interest receivable		-64	0
(Loss) on ordinary activities before taxation		<u>-2 578</u>	<u>-163</u>

Tax on (loss) on ordinary activities	3	<u>-113</u>	<u>-63</u>
(Loss) for the financial year		<u>-2 465</u>	<u>-100</u>

David Brothers Ltd.

Analýza zložiek súvahy, BS (Sample)

	Notes	2011		2010	
		£	£	£	£
Fixed assets					
Intangible assets	4		151		868
Tangible assets	5		<u>7 965</u>		<u>4 868</u>
			<u>8 116</u>		<u>5 736</u>
Current assets					
Debtors	6	71		10 453	
Investments held as current assets		0		0	
Cash at bank and in hand		<u>2 851</u>		<u>10 180</u>	
		2 921		20 633	
Prepayments and accrued income		1 230		1 230	
Debtors: amounts falling due after more than one year		0		0	
Creditors: amounts falling due within one year	7	7 516		20 516	
Net current assets			<u>-3 365</u>		<u>1 348</u>
Total assets less current liabilities			<u>4 751</u>		<u>7 084</u>
Creditors: amounts falling due after more than one year	8		2 976		2 976
Provisions for liabilities	9		600		712
Net assets			<u>1 175</u>		<u>3 395</u>
Capital and reserves					
Called up share capital	10		1 000		1 000
Share premium			0		0
Revaluation reserve			0		0

Cumulative translation difference	11	680	436
Profit and loss account	12	-505	1 959
Shareholders' funds		<u>1 175</u>	<u>3 395</u>
Checksum	assets	12 267	27 599
	liabilities	12 267	27 599

Poznámku č. 11 tvorí kumulatívny kurzový rozdiel, ktorý vznikol prekladom mien. Keďže funkčná mena je CZK a mena prezentácie je GBP pri účtovnej závierke vzniká kurzový rozdiel v čiastke 680 £, ten tvorí kumulovaný kurzový rozdiel z minulého roka t. j. 436 £ a kurzový rozdiel vzniknutý v bežnom roku 244 £, ktorý sa zahrňa priamo do vlastného kapitálu resp. ako rezerva v súvahe (*Balance Sheet*) uvedenej v prílohe č. 4. Suma čistých aktív sa musí rovnať sume vlastného kapitálu a rezerv, čo je zrejmé aj s analýzy BS, kde čisté aktíva tvoria 1 175 £ a vlastný kapitál a rezervy 1175 £. Čisté aktíva sú rozdielom medzi aktívami a záväzkami. Vlastný kapitál a rezervy tvoria základný kapitál, rezervy, zisk resp. strata bežného účtovného obdobia a zisk alebo strata minulých rokov a zvyšok tvoria kurzové rozdiely vzniknuté pri preklade mien.

Dôležitou súčasťou účtovnej závierky je vyčíslenie daňovej povinnosti, čo predstavuje výpočet dane z príjmu právnických osôb, a ďalej výpočet odloženej dane za dané účtovné obdobie. Výpočet dane spočíva vo vyčíslení daňovej povinnosti, pričom základom je zisk alebo strata bežného účtovného obdobia, ktorá činí -2577 £. Následne dochádza k úpravám základu dane o zvýšenie odpisov, daňovo neuznatelných nákladov t. j. reprezentácie a ostatných pokút a penále. Výsledkom je upravený základ dane, ktorý je vynásobený príslušnou sadzbou dane a výsledkom je daňová povinnosť. Keďže upravený základ dane tvorí strata vo výške -1 487 £, tak daňová povinnosť bude nulová.

Podľa David Brothers Ltd (2011) existencia odloženej dane vyplýva z rozdielov odlišného účtovného a daňového pohľadu na určité položky. Rozdiel účtovných odpisov (Capital allowances) a daňových odpisov (Depreciation) je suma -553, z ktorej je podľa jednotlivých sadzieb dane vypočítaná odložená daňová pohľadávka vo výške -113. Táto odložená daň je súčasťou výkazu zisku a strát a znižuje celkovú stratu za bežné účtovné obdobie.

**Účtovné odpisy (Capital allowances) –
daňové odpisy (Depreciation) (2533-3086) =**

553

Odložená daň (Deferred tax)

do 1.4.2011 21%	-48	21%	5/12
po 1.4.2011 20%	-65	20%	7/12

Výsledná odložená daň

113

Daňové sadzby pre účtovné obdobie začínajúce 1. apríla znázorňuje nasledujúca tabuľka, keďže hospodársky rok pozostáva z obdobia v rokoch 2010 a 2011 je potrebné túto sadzbu odlišiť a vypočítať pomerným spôsobom na jednotlivý počet mesiacov v roku.

	2010	2011
Sadzba z malých ziskov	21 %	20 %
Sadzbu z malých ziskov, majú nárok uplatňovať také spoločnosti, ktoré dosiahnu zisk, ktorý nepresiahne čiastku	£ 300 000	£ 300 000

Tab. 4.5.1.1 Sadzby dane z príjmu právnických osôb vo Veľkej Británii za rok 2010 a 2011, zdroj: <http://www.hmrc.gov.uk/rates/corp.htm>

4.5.2 Česká účtovná závierka

Účtovnú závierku spoločnosti David Brothers Ltd., organizačná zložka v českej republike tvorí súvaha v zjednodušenom rozsahu, výkaz zisku a strát v zjednodušenom rozsahu a príloha. Pri zostrojení účtovnej závierky sa využíva druhá databáza, ktorá je zložená z účtov podľa účtovnej osnovy pre podnikateľov a po uzatvorení jednotlivých účtov a vyčíslení konečných zostatkov účtov sa vyčíslí výsledok hospodárenia. Následne sa jednotlivé čiastky doplnia do výkazov. Individuálne vzory výkazov a príloha k účtovnej závierke sú obsiahnuté v prílohách č. 1 – 3 a obsahujú fiktívne čiastky.

4.6 Zhodnotenie účtovnej závierky

Keďže účtovná závierka má podávať verný a poctivý obraz o účtovníctve každá uzávierková operácia a transakcia má svoje opodstatnenie. Účtovná závierka, zostavená podľa britských pravidiel, má vďaka špecifikám, ktoré boli uvedené v predošlých kapitolách určite vyšší stupeň náročnosti súvisiaci s jej zostrojením. Prejavuje sa to ako vo výkazoch, tak aj

v niektorých výpočtoch, napríklad odpisy (*Capital allowances*) by mohli byť samostatnou témou diplomovej práce, keďže výpočet sa výrazne líši od výpočtu v Českej republike. Pretože všetky transakcie sú účtované v anglickej databáze a k zostrojeniu českej účtovnej závierky slúži pre vygenerovanie českej databázy prevodný mostík. Je zrejmé, že rozsahovo a položkami sú zložky pre českú ÚZ v menšom zastúpení. Z tohto pohľadu je prirodzená náročnosť zostrojenia britskej účtovnej závierky, čo môže viesť k jednej z nevýhod oproti českej ÚZ. Ďalšou nevýhodou môže byť napr. aj jazyková bariéra resp. pochopenie položiek českých a britských výkazov. Taktiež je potrebné spomenúť aj zložitost' výpočtov, zatiaľ čo česká účtovná závierka je zostrojená pomocou zostatkov na účtoch, ktoré sú dosadené do jednotlivých výkazov k britským výkazom, sú potrebné ešte analýzy a výpočty. V prípade britského účtovníctva bola výsledkom hospodárenia strata, takže daň z príjmu právnických osôb vyšla nulová. Čo sa týka českého účtovníctva výsledkom hospodárenia je zisk vo výške 33 515 Kč, pričom bude uplatnená strata z minulých období v plnej výške vypočítanej dane, takže daň z príjmu právnických osôb bude aj v Českej republike nulová.

5 Záver

Cieľom diplomovej práce bolo objasniť problematiku účtovnej závierky zostavenej podľa českých pravidiel, Medzinárodných účtovných štandardov a iných predpisov.

V teoretickej časti som na základe odbornej literatúry rozobrala podstatu účtovnej závierky. Primárne bolo vytvoriť ucelenú štruktúru jednotlivých kapitol. Vzhľadom k obmedzenému rozsahu diplomovej práce som spracovala niektoré dôležité informácie aj do tabuliek.

Účtovnú závierku predstavuje zostrojovanie účtovných výkazov za dané účtovné obdobie. K súvahovému dňu sa uzatvárajú účtovné knihy a riadna účtovná závierka sa zostrojuje k poslednému dňu účtovného obdobia. Jednou z najdôležitejších odlišností medzi účtovnou závierkou podľa IAS/IFRS a českých pravidiel je povinnosť zostavovať výkazy. Účtovná závierka podľa IAS/IFRS musí obsahovať okrem výkazu o finančnej pozícii, výkazu o úplnom výsledku hospodárenia a komentára aj výkaz o zmenách vlastného kapitálu a výkaz o peňažných tokoch. Zatiaľ čo účtovná závierka sa podľa českých pravidiel skladá z povinných súčastí ako súvaha, výkaz ziskov a strát a príloha. Prehľad peňažných tokov a prehľad o zmenách vlastného kapitálu tvorí nepovinnú súčasť. V práci som sa zamerala na zostrojovanie účtovnej závierky aj podľa iných predpisov. V oblasti iných predpisov som svoju pozornosť upriamila na štandardy Veľkej Británie UK GAAP a FRSSE.

Praktická časť spočívala v zostrojení účtovnej závierky vo firme David Brothers Ltd., organizačná zložka. Spoločnosť je organizačnou zložkou britskej spoločnosti. Účtovnú závierku zhotovuje podľa českých pravidiel, kde sa riadi českou legislatívou, ďalej podľa britských štandardov finančného výkazníctva pre menšie subjekty – FRSSE a v oblasti zahraničných mien, kurzových rozdielov sa zameriava na medzinárodné účtovné štandardy IAS/IFRS.

Zostavovanie účtovnej závierky je náročný proces, ktorý spočíva v rôznych uzávierkových úpravách, kontrolách a ďalších činnostiach. So všetkými poznatkami, ktoré som pri zostrojení účtovnej závierky nadobudla, si myslím, že každý účtovný systém má svoje výhody a nevýhody. Mala som možnosť oboznámiť sa aj s účtovnými zásadami, ktoré má Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska a z môjho pohľadu bolo zostavenie britskej účtovnej závierky oveľa zložitejšie ako podľa českej legislatívy.

Zoznam použitej literatúry

Odborná literatúra:

Accounting Standards Board. *Financial Reporting Standard for Smaller Entities*. Effective January 2007. 120 s. ISBN 978-1-84798-087-8.

BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS – Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. Praha: Wolters Kluwer ČR, Praha, 2008. 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9.

DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2. vyd. Brno: Computer Press, 2008. 329 s. ISBN 978-80-251-1950-1.

HINKE, Jana. *Účetnictví podle IAS/IFRS: příklady a případové studie*. 1. vyd. Praha: Alfa Publishing, 2006. 176 s. ISBN 80-86851-49-4.

HINKE, Jana. *Účetní systém IAS/IFRS: charakteristika účetního systému*. 1. vyd. Praha: Kernberg Publishig, 2007. 190 s. ISBN 978-80-903962-2-7.

JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2011*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2011. 432 s. ISBN 978-80-247-3427-9.

MLÁDEK, Roman. *Postupy účtování podle IFRS. IFRS Policies and Procedures*. 1. vyd. Praha: Legens, 2009. 352 s. ISBN 978-80-87212-13-4.

STROUHAL, Jiří. *Slovník pojmů IFRS*. 1. Vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, Praha, 2009. 402 s. ISBN 978-80-7357-474-1.

ŠRÁMKOVÁ, Alice a Martina JANOUŠKOVÁ. *IAS/IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 1. vyd. Praha: Svaz účetních, 2009. 456 s. ISBN 978-80-86716-44-2.

Článek v odbornom časopise:

HŮLLE, Tomáš. *Firmy nezveřejňují účetní závěrky. Riskují zákaz činnosti. Hospodářské noviny*. 2011, roč. LV, č. 099. ISSN 0862-9578. Dostupné z: <http://hn.ihned.cz/c1-51890800-firmy-nezverejnuji-ucetni-zaverky-riskuji-zakaz-cinnosti>

Elektronické dokumenty:

David Brothers Ltd. *Accountng Policy – accounting policy and rules*. Interní dokument. 2011.

David Brothers Ltd. *Accounting Policy – typical transaction*. Interní dokument. 2011.

David Brothers Ltd. *BS Analysis*. Interní analytický nástroj. 2011.

David Brothers Ltd. *Chart of Accounts*. Interní dokument. 2011.

Ernst & Young. *UK GAAP Illustrative Financial Statements*. 2009.

Ernst & Young. *UK GAAP vs. IFRS. The basics* Spring 2011. 2011.

Právne predpisy:

Český účetní standard pro podnikatele č. 006 Kursové rozdíly

Mezinárodní účetní standardy IAS

Zákon č. 40 ze dne 1. ledna 2010 trestní zákoník. In: *Sbírka zákonů České republiky*.

Dostupný také z: www.trestnizakonik.cz

Zákon č. 93 ze dne 26. března 2009 o auditorech a o změně některých zákonů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. Dostupný také z: <http://www.mvcr.cz/soubor/sb030-09-pdf.aspx>

Zákon č. 513 ze dne 5. listopadu 1991 obchodní zákoník. In: *Sbírka zákonů České republiky*.

Dostupný také z: <http://zakony-online.cz/?s1&q1=all>

Zákon č. 563 ze dne 12. prosince 1991 o účetnictví. In: *Sbírka zákonů České republiky*.

Dostupný také z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Zakon_563_1991_uplne_zneni_31122010_%281%29.pdf

Zákon č. 568 ze dne 20. listopadu 1992 o daních z příjmů. In: *Sbírka zákonů České republiky*.

Dostupný také z: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/182_795.html

Internetové zdroje:

<http://accontes.cz>

<http://accoutancyforbusiness.co.uk>

<http://cfe-eutax.org>

<http://deloitte.com>

<http://hmrc.gov.uk>

<http://iasb.org>

<http://iasplus.com>

<http://mfcr.cz>

Zoznam skratiek

a i.	- a iné
angl.	- anglicky
a pod.	- a podobne
atď.	- a tak ďalej
odst.	- odstavce
č.	- číslo
ČNB	- Česká národní banka
ČÚP	- české účtovné pravidlá
DPH	- daň z pridanej hodnoty
€	- euro
EÚ	- Európska únia
FRSSE	- finančné výkazníctvo pre menšie subjekty
IAS	- medzinárodné účtovné štandardy
IFRS	- medzinárodné štandardy účtovného výkazníctva
inf.	- informácie
Kč	- česká koruna
£	- libra
Ltd.	- angl. limited, spoločnosť s ručením obmedzeným
MÚŠ	- Medzinárodné účtovné štandardy
napr.	- napríklad
Os	- organizační složka
písm.	- písmena
Sb.	- sbírka
t. j.	- to je
tzn.	- to znamená
ÚJ	- účtovná jednotka
ÚZ	- účtovná závierka
ZDP	- zákon o daních z příjmů
ZoÚ	- zákon o účetnictví
Zł	- zloty

Zoznam tabuliek

Tab. 2.6.1 Schvaľovanie účtovnej závierky

Tab. 2.6.2 Zverejňovanie účtovnej závierky

Tab. 2.7.1.1 FRS zodpovedajúce IAS/IFRS v oblasti účtovnej závierky

Tab. 3.2.1 Výkazy v účtovnej závierke podľa ČÚP a IFRS

Tab. 3.3.1.1. Rámcový formát výkazu o finančnej pozícii

Tab. 3.3.1.2 Členenie nákladov

Tab. 3.3.1.3 Rámcový formát výkazu úplnom výsledku podľa druhového členenia nákladov

Tab. 3.3.1.4 Rámcový formát výkazu o úplnom výsledku podľa účelového členenia nákladov

Tab. 3.3.1.5 Rámcový formát výkazu o úplnom výsledku

Tab. 3.3.1.6 Stĺpcový formát výkazu o zmenách vlastného kapitálu

Tab. 4.4.1 Vyčíslenie kurzových rozdielov k 31. 10. 2011

Tab. 4.5.1.1 Sadzby dane z príjmu právnických osôb vo Veľkej Británii za rok 2010 a 2011

Prehlásenie o využití výsledkov diplomovej práce

Prehlasujem, že

- som bola zoznámená s tým, že na moju diplomovú prácu sa plne vzťahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, hlavne § 35 – použitie diela v rámci občianskych a náboženských obradov, v rámci školských predstavení a použitie diela školského a § 60 - školské dielo;
- beriem na vedomie, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (ďalej len VŠB-TUO) má právo neziskovo, k svojej vnútornej potrebe, diplomovú prácu použiť (§ 35 odst. 3);
- súhlasím s tým, že diplomová práca bude v elektronickej podobe archivovaná v Ústrednej knižnici VŠB-TUO a jeden výtlačok bude uložený u vedúceho diplomovej práce. Súhlasím s tým, že bibliografické údaje o diplomovej práci budú zverejnené v informačnom systéme VŠB-TUO;
- bolo dohodnuté, že s VŠB-TUO, v prípade záujmu z jej strany, uzatvorím licenčnú zmluvu s oprávnením použiť dielo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bolo dohodnuté, že použiť svoje dielo, diplomovú prácu, alebo poskytnúť licenciu k jej využitiu môžem iba so súhlasom VŠB-TUO, ktorá je oprávnená v takom prípade odo mňa požadovať primeraný príspevok na úhradu nákladov, ktoré boli VŠB-TUO na vytvorenie diela vynaložené (až do ich skutočnej výšky).

V Ostrave dňa 27. apríla 2012

Varechová Dana

Bc. Dana Varechová

Zoznam príloh

Príloha č. 1 Rozvaha ve zjednodušeném rozsahu (Vzor)

Príloha č. 2 Výkaz zisku a straty v zjednodušeném rozsahu (Vzor)

Príloha č. 3 Příloha k účetní závěrce (Vzor)

Príloha č. 4 Balance Sheet (Sample)

Príloha č. 5 Income statement (Sample)

Príloha č. 6 Report of the Directors and Unaudited Financial Statements (Sample)